

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Problematika dlouhodobého majetku dle české legislativy a dle
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví

The Issue of Tangible Assets according to the Czech Legislation and
according to the International Financial Reporting Standards

Student: Bc. Martin Frajs

Vedoucí diplomové práce: Ing. Hana Bartková, Ph.D.

Ostrava 2017

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Martin Fraiś**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika dlouhodobého majetku dle české legislativy a dle
Mezinárodních standardů účetního výkaznictví
The Issue of Tangible Assets according to the Czech Legislation and
according to the International Financial Reporting Standards**

Jazyk vypracování: čeština

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Dlouhodobý majetek dle české legislativy
 3. Dlouhodobý majetek dle IAS/IFRS
 4. Praktická aplikace ve vybrané obchodní korporaci
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.
PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.
ŠRÁMKOVÁ, Alice a Martina JANOUŠKOVÁ. *Mezinárodní standardy účetního výkaznictví: praktické aplikace 2015*. 6. vyd. Praha: INSTITUT CERTIFIKACE ÚČETNÍCH, 2015. 330 s. ISBN 978-80-8671-699-2.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Hana Bartková, Ph.D.**

Datum zadání: 18.11.2016

Datum odevzdání: 21.04.2017



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry

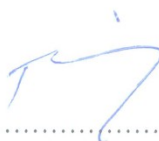


prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeřkal
děkan fakulty

Prohlášení o vypracování diplomové práce

Prohlašuji, že jsem celou práci, vypracoval samostatně s využitím uvedených zdrojů.

V Ostravě dne 20.4.2017


.....

Podpis

Obsah

1	Úvod	5
2	Dlouhodobý majetek dle české legislativy	8
2.1	Právní úprava a vymezení dlouhodobého majetku.....	8
2.2	Dlouhodobý nehmotný majetek	9
2.3	Dlouhodobý hmotný majetek	11
2.4	Dlouhodobý finanční majetek	12
2.5	Formy oceňování dlouhodobého majetku	14
2.5.1	Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu	14
2.5.2	Oceňování k rozvahovému dni	17
2.6	Opravné položky k dlouhodobému majetku.....	17
2.7	Odpisování dlouhodobého majetku.....	18
2.7.1	Účetní odpisy.....	19
2.7.2	Daňové odpisy	20
2.7.3	Komponentní odpisování	23
2.7.4	Technické zhodnocení majetku	24
2.8	Opravy a udržování	25
2.9	Rezervy.....	25
3	Dlouhodobý majetek dle IAS/IFRS	27
3.1	IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení	27
3.1.1	Rozsah působnosti standardu	28
3.1.2	Základní pojmy IAS 16	28
3.1.3	Definice a vymezení pozemků, budov a zařízení.....	29
3.1.4	Oceňování k okamžiku pořízení.....	29
3.1.5	Následné výdaje	30
3.1.6	Oceňování aktiv v průběhu doby držení.....	30
3.1.7	Odpisy a vyřazení aktiv z užívání	32
3.2	IAS 38 - Nehmotná aktiva.....	35

3.2.1	Klasifikace a definice nehmotného majetku.....	35
3.2.2	Oceňování a způsob pořízení nehmotného aktiva	36
3.2.3	Následné oceňování – modely přecenění	38
3.2.4	Amortizace	40
3.2.5	Vyřazení a likvidace	40
3.3	Komparace standardu IAS 16 s českou účetní legislativou.....	41
3.4	Komparace standardu IAS 38 s českou účetní legislativou.....	43
4	Praktická aplikace ve vybrané obchodní korporaci.....	45
4.1	Charakteristika vybrané obchodní korporace	45
4.1.1	Účetní pravidla, postupy a zásady používané společností KCDP, s. r. o. pro vykazování dlouhodobého majetku.....	46
4.2	Přecenění budovy a pozemku na reálnou hodnotu	48
4.3	Komponentní odpisování obráběcího stroje.....	51
4.3.1	Výpočet odpisů komponent v rámci IAS/IFRS	52
4.3.2	Výpočet odpisů v rámci české účetní legislativy	53
4.3.3	Porovnání vlivu odpisování na výsledek hospodaření	55
4.4	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje	57
4.4.1	Software vytvořený vlastní činností	57
4.4.2	Kalkulační software BASMATIK.....	60
4.5	Technické zhodnocení skladovací budovy	62
5	Závěr.....	66
	Seznam použité literatury	70
	Seznam zkratk.....	72
	Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
	Seznam tabulek	
	Seznam grafů	

1 Úvod

Světová ekonomika prochází neustálými změnami v oblasti globalizace a strukturalizace vedení výkaznictví. Účelem harmonizace je vytvořit takový účetní a výkazní systém, který by všem svým uživatelům nabízel kvalitní, přehledný a souhrnný soubor informací potřebných k ekonomickému rozhodování kdekoliv na světě. Harmonizace v rámci Evropské unie probíhá formou směrnic, vyhlášek a novelizací. Členské státy jsou povinny tyto směrnice a normy zapracovat do vlastních účetních soustav a tento proces je velmi zdoluhavý a legislativně obtížný. Problémem směrnic je skutečnost, že obsahují velké množství kompromisů, možných postupů a variant řešení v rámci stejné oblasti. Uživatel, který disponuje dostatečně kvalitními informacemi, může využít plného potenciálu, co mu finanční a ekonomický sektor nabízí. Tyto informace mohou uživatelé získat z účetních výkazů společností v rámci zkoumaného oboru. Výkaznictví produkované společnostmi působícími v určité oblasti by mělo být srovnatelné, aby mohl uživatel, který jej zkoumá provést vzájemné porovnání. Mělo by podávat pravdivé údaje o stavu uvnitř společnosti, jako jsou například aktiva, výsledek hospodaření, dlouhodobé závazky. Evropská komise roku 1995 zveřejnila novou strategii postupu harmonizace účetnictví a v souvislosti s touto strategií vznikly Mezinárodní účetní standardy IAS. V počátcích tohoto nově vzniklého systému neexistovala právní vymahatelnost jeho používání a standardy byly používány pouze na bázi dobrovolnosti. Neustálým zdokonalováním a zvyšováním úrovně harmonizace vznikla společnostem, které jsou registrované na evropských burzách cenných papírů, povinnost sestavovat konsolidovanou účetní závěrku. Účetní harmonizace postupem času dospěla do bodu, kdy vznikla zcela nová sekce mezinárodního přiblížení účetních norem a v této souvislosti byly roku 2001 vydány nové Mezinárodní standardy účetního výkaznictví IFRS, které navazovaly na již využívané Mezinárodní účetní standardy IAS. Tento směr účetní harmonizace ve světě však není jediný. Dalším významným hráčem jsou v účetní oblasti Spojené státy americké, které využívající v rámci mezinárodní harmonizace svůj vlastní účetní systém známý jako US GAAP (Generally Accepted Accounting Principles). Již dlouhodobě probíhá mezi oběma účetními systémy vzájemná harmonizace.

Česká republika jako člen Evropské unie má taky povinnost v rámci mezinárodní harmonizace měnit svou účetní legislativu a proto roku 1993 byl na území České republiky zaveden proces samotné harmonizace účetnictví. Výrazným mezníkem v této oblasti bylo nařízení evropského parlamentu a rady ES č. 1606/2002, o uplatňování Mezinárodních

účetních standardů v rámci zemí Evropské unie, které udávalo povinnost, všem společnostem pohybujících se v oblasti veřejně obchodovatelných cenných papírů, sestavovat konsolidované účetní závěrky v souladu s IAS/IFRS. Ve světě, který podléhá neustále globalizaci, stále více českých firem účtuje a vykazuje účetnictví v souladu s mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Proces harmonizace se neustále vyvíjí a s tím roste i potřeba odbornosti a znalosti problematiky včetně jednotlivých procesů v rámci obou systémů výkaznictví. Proces harmonizace Mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS a České účetní legislativy ČÚL neustále probíhá a existuje mnoho sekcí účetnictví v rámci obou systémů, které nejsou zcela kompatibilní.

Tato diplomová práce je zaměřena na problematiku dlouhodobého majetku dle České účetní legislativy a dle Mezinárodních standardů účetního výkaznictví. Tato problematika je velice obsáhlá, a proto je diplomová práce zaměřena pouze na nejpodstatnější rozdíly mezi oběma úpravami účetního výkaznictví. Zpracování diplomové práce provázely různorodé typy vědeckých metod. V teoretické části je použita deskriptivní metoda zaměřená na analýzu vykazování majetku dle České účetní legislativy a Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a následující praktická část je podložena metodou komparace a syntézy, díky kterým byly aplikovány konkrétní prvky teoretické části do praktické části.

Diplomová práce je rozdělena do dvou teoretických a jedné praktické části. V první teoretické části je pomocí vybrané literatury zpracována problematika České účetní legislativy včetně pěti praktických příkladů. Obsahem této kapitoly je komplexní zpracování problematiky dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku a jeho specifik v rámci oceňování, odpisů, technického zhodnocení aj. Druhá kapitola této diplomové práce je zaměřena na problematiku Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a obdobně jako v první teoretické části jsou v ní zpracovány sekce oceňování, technického zhodnocení, odpisování, zařazení majetku do užívání, identifikace majetku a samotné uznání majetku jako dlouhodobého aktiva. Druhá teoretická kapitola je rozdělena do dvou částí. První část se zaměřuje na dlouhodobý hmotný majetek, který je obsahem standard IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení. Druhá část je zaměřena na dlouhodobý nehmotný majetek, jehož problematika je upravena standardem IAS 38 – Nehmotná aktiva. Konec teoretické části této diplomové práce patří rozboru a vzájemné komparaci jednotlivých odlišností v rámci obou systémů účetního výkaznictví. Cílem diplomové práce je porovnání rozdílů ve vykazování dlouhodobých aktiv v rámci jednotlivých standardů. V rámci praktické části diplomové práce bude u vybraných položek majetku zkoumán dopad hospodářských operací na výsledek hospodaření a bilanční sumu společnosti. Praktická část je zaměřena na problematiku

dlouhodobých aktiv v rámci konkrétní účetní jednotky, která poskytla informace o stavu vybraného majetku v rámci svého výkaznictví. Praktická část se skládá ze dvou částí. První část je zaměřena na charakteristiku oslovené společnosti včetně analýzy způsobu vykazování a zařazení majetku mezi dlouhodobý. Druhá část je zaměřena na problematiku konkrétního dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku v rámci vykazování pomocí Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a České účetní legislativy. Na zpracovaná aktiva je provedena analýza rozdílů ve vykazování odpisů, porovnání vlivu na výsledek hospodaření a rozdílnost ve změnách skladby dlouhodobých aktiv uvnitř společnosti.

2 Dlouhodobý majetek dle české legislativy

2.1 Právní úprava a vymezení dlouhodobého majetku

Dlouhodobý majetek a jeho problematika jsou v České republice upravovány zejména těmito právními předpisy:

- zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví ve znění pozdějších předpisů,
- vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů,
- české účetní standardy pro účetní jednotky, které účtují podle vyhlášky č. 500/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů,
- zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Dlouhodobý majetek je součástí aktiv. Co jsou to aktiva a jak jsou vymezena, bude rozebráno v následujícím textu.

Na aktiva jakožto majetkovou strukturu podniku je třeba se dívat z časového hlediska jejich použitelnosti. Z tohoto pohledu je majetek členěn na aktiva stálá (dlouhodobá) a aktiva oběžná (krátkodobá, převážně používaná v ekonomických činnostech podniku).

Stálá aktiva mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a svou hodnotu do nákladů postupně přenášejí pomocí nákladových účtů odpisů. Oproti tomu oběžná aktiva, jsou právě taková aktiva, jejichž hodnota bývá převáděna do nákladů jednorázově, nebo po dobu kratší než jeden rok.

Dle vyhlášky Ministerstva financí č. 500/2002 Sb. je dlouhodobý majetek, členěn na:

- dlouhodobý nehmotný majetek,
- dlouhodobý hmotný majetek,
- dlouhodobý finanční majetek.

Dlouhodobý majetek (dále už jen DM), ať už hmotný či nehmotný, je pořizován a tvořen k tomu, aby podnik jako samostatný celek vůbec mohl existovat. Změny v majetkové struktuře mohou rozšiřovat či naopak zmenšovat již existující podnikatelskou činnost. Dlouhodobá aktiva zpravidla nebývají určena k prodeji, ale k dlouhodobému užívání v podniku. Existuje však mnoho důvodů, proč současná aktiva prodávat a pořizovat nové. Jako příklad lze uvést: modernizaci výrobního ústrojí, obnovu vozového parku, změnu

podnikatelské činnosti (počátek výroby nového výrobku). Dlouhodobý finanční majetek bývá oproti tomu pořizován zcela za jiným účelem. Podnik jej pořizuje z důvodu očekávání nějaké přidané hodnoty, prospěchu, který může plynout z jeho držení (dividendy, výnosové úroky atd.). Každý úspěšný podnik musí být dobrým správcem struktury svých aktiv. V případě zanedbávání a nedostatečné obnovy a inovací výrobních zařízení, může dojít až k situaci, kdy se podnik stane ztrátovým či nedostatečně produktivním. V horším případě dochází k zániku takového podniku. (Kovanicová, 2012)

České účetní standardy upravují dlouhodobý majetek standardy č. 13 a 14. Standard č. 13 je věnován problematice dlouhodobého hmotného majetku (DHM) a dlouhodobého nehmotného majetku (DNM). Standard č. 14 je věnován dlouhodobému finančnímu majetku (DFM).

Jednotlivé standardy a charakteristiky dlouhodobého majetku budou popsány v následujících kapitolách.

2.2 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je v českých účetních podmínkách evidován a zařazen v účtové skupině 01. Pro zařazení takového majetku do nehmotných aktiv je třeba splnit následující podmínky:

- nehmotná majetková podstata
- doba použitelnosti delší než 1 rok,
- pořizovací cena vyšší než 60 000 Kč (účetní jednotka může tuto výši však stanovit individuálně)

Tab. 2.1 Rozdělení dlouhodobého nehmotného majetku

01	Dlouhodobý nehmotný majetek
012	Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje
013	Software
014	Ostatní ocenitelná práva
015	Goodwill
019	Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek

Zdroj: Vlastní zpracování

Stručná charakteristika jednotlivých prvků skupiny DNM:

012 - Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje – představují výsledky úspěšně provedených prací např. vývoj určitých technologických postupů, projekty, receptury, které nejsou předmětem jiných průmyslových a ocenitelných práv a jsou nabyty samostatně, nebo vytvořeny vlastní činností za účelem obchodování s nimi.

013 - Software – který byl pořízen od jiných osob, anebo byl vytvořen vlastní činností za účelem s ním dále obchodovat. Software, který byl vytvořen účetní jednotkou pouze pro vlastní potřeby, není považován za nehmotný majetek, ale související náklady lze přímo zahrnovat do výsledku hospodaření.

014 – Ostatní ocenitelná práva – jedná se zejména o výsledky duševní tvořivé činnosti, které jsou předmětem průmyslového a obdobného vlastnictví, pokud byly vytvořeny vlastní činností, nebo nabyty od jiných osob za účelem obchodování s nimi.

015 - Goodwill – je velmi specifický prvek dlouhodobého nehmotného majetku, který představuje kladný, nebo záporný rozdíl oceňování obchodního závodu, nabytého především za úplatu (koupí), vkladem, nebo přeceněním majetku z důvodu přeměn obchodních korporací. Vzniká jako souhrn individuálně přeceněných složek majetku, snížených o převzaté dluhy. Odpisování vzniklého goodwillu je ve vyhlášce stanoveno na dobu 60 měsíců. Avšak tato doba není absolutní a účetní jednotka může stanovit délku odpisování i na dobu delší než 60 měsíců. Tuto skutečnost musí zdůvodnit v příloze k účetní závěrce.

019 – Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek – zahrnuje zejména povolenky na emise a preferenční limity a to vždy bez ohledu na výši oceňování.

Povolenky na emise jsou:

- povolenky na emise skleníkových plynů,
- jednotky snížení emisí a ověřeného snížení emisí z projektových činností,
- jednotky přiděleného množství.

Preferenční limity jsou např.:

- individuální referenční množství mléka,
- individuální limit premiových práv,
- individuální produkční kvóty. (Kolektiv autorů, 2016)

2.3 Dlouhodobý hmotný majetek

Ve vyhlášce č. 500/2002 Sb. je dlouhodobý hmotný majetek definován následovně: „Dlouhodobým hmotným majetkem se stávají pořízované věci uvedené do stavu způsobilého k užívání, kterým se rozumí dokončení věci a splnění technických funkcí a povinností stanovených zvláštními právními předpisy pro užívání (způsobilost k provozu)“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.).

Dlouhodobý hmotný majetek je v českých účetních podmínkách evidován a zařazen v účtové skupině 02 pro majetek, který je odepisovaný a 03 pro neodepisovaný majetek. Majetek zařazen do účtové skupiny 02 přenáší svou hodnotu do účetnictví postupně, prostřednictvím nákladových účtů odpisů a jeho hodnota bývá uváděna v účetnictví snižena o oprávky, jež jsou suma jednotlivých odpisů. (Kovanicová, 2012)

Všeobecně platí, že pro zařazení takového majetku do hmotných aktiv je třeba splnit následující podmínky:

- fyzická, hmotná majetková podstata,
- doba použitelnosti delší než 1 rok,
- pořizovací cena vyšší než 40 000 Kč (účetní jednotka může tuto výši však stanovit individuálně).

Tab. 2.2 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku

02	Dlouhodobý hmotný majetek odepisovaný
021	Stavby
022	Hmotné movité věci a jejich soubory
025	Pěstitelské celky trvalých porostů
026	Dospělá zvířata a jejich skupiny
029	Jiný dlouhodobý hmotný majetek
03	Dlouhodobý hmotný majetek neodepisovaný
031	Pozemky
032	Umělecká díla a sbírky

Zdroj: Vlastní zpracování

021 – Stavby – jsou zařazovány do dlouhodobého hmotného majetku bez ohledu na jejich výši oceňování a dobu použitelnosti. Řadí se zde také důlní díla, důlní stavby, vodní díla, práva stavby atd.

022 – Hmotné movité věci a jejich soubory – k těmto movitým věcem a souborům můžeme zařadit strojní vybavení, automobily a jiný nezbytný majetek pro fungování ekonomické činnosti podniku. Patří zde však i předměty z drahých kovů bez ohledu na výši oceňování.

025 - Pěstitelské celky trvalých porostů – jedná se o pozemky určené k pěstitelské činnosti, jako jsou ovocné stromy a keře, vysázené na souvislém pozemku o výměře 0,25 ha v hustotě nejméně 90 stromů, nebo 1000 keřů na 1 ha. Do této skupiny řadíme také trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

026 - Dospělá zvířata a jejich skupiny – za dlouhodobý majetek jsou považována, pokud je doba jejich použitelnosti delší než 1 rok a jejich oceňování přesáhlo stanovenou částku určenou účetní jednotkou.

029 - Jiný dlouhodobý hmotný majetek – bez ohledu na hodnotu tohoto majetku se zde zařazují např.:

- ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickým průzkumem,
- každý další majetek, mající podstatu dlouhodobého hmotného majetku, neobsažený v jiných majetkových položkách.

031 – Pozemky – u pozemků nezáleží na výši oceňování, pokud nejsou pořízovány pouze jako zboží za účelem prodeje.

032 - Umělecká díla a sbírky – zahrnují se zde umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky, movité kulturní památky a jiné kulturní předměty stanovené zvláštními právními předpisy. U tohoto majetku nezáleží na výši oceňování, vždy bude zahrnut jako DHM. (Kolektiv autorů, 2016)

2.4 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobým finančním majetkem se zabývá Český účetní standard (ČUS) č. 014. K dlouhodobému finančnímu majetku řadíme cenné papíry a podíly, pokud jejich předpokládaná doba držení, splatnosti nebo realizace přesahuje dobu 12 měsíců.

Tab. 2.3 Rozdělení dlouhodobého finančního majetku

06	Dlouhodobý finanční majetek
061	Podíly – ovládaná nebo ovládající osoba
062	Podíly – podstatný vliv
063	Ostatní dlouhodobé cenné papíry a podíly
064	Pořízení dlouhodobého finančního majetku
065	Dluhové cenné papíry držené do splatnosti
066	Zápůjčky a úvěry – ovládaná nebo ovládající osoba
067	Zápůjčky a úvěry – podstatný vliv
068	Zápůjčky a úvěry - ostatní
069	Jiný dlouhodobý finanční majetek

Zdroj: Vlastní zpracování

Cenné papíry a podíly členíme následovně:

- cenné papíry a podíly v podnicích ovládaných, řízených (podstatný vliv) anebo pod podstatným vlivem, souhrnně lze tuto skupinu zahrnout jako členění dle majetkové účasti,
- ostatní (realizované) cenné papíry a podíly,
- dluhové cenné papíry držené do splatnosti. (Ryneš, 2016)

061, 062 - Majetková účast – nazývají se tak cenné papíry a podíly, jejichž držení má za následek **podstatný** (20-50% hlasovacích práv) nebo **rozhodující** (více než 50% hlasovacích práv) vliv na společnosti, od které tyto papíry (podíly) pocházejí. Tento druh účetních operací spadá pod účty 061 - Podíly v ovládaných a řízených osobách a 062 - Podíly v účetních jednotkách pod podstatným vlivem.

063 - Ostatní (realizovatelné) cenné papíry a podíly – pod tímto pojmem jsou zachyceny cenné papíry a podíly, které nejsou určeny k obchodování, nejsou majetkovou účastí, neslouží k držení do splatnosti a účetní jednotka má v plánu je držet po dobu přesahující 1 rok. Jedná se např. o cenné papíry majetkové povahy, které nezakládají rozhodující ani podstatný vliv.

065 - Dluhové cenné papíry držené do splatnosti – jsou dluhové cenné papíry, které má účetní jednotka v plánu držet až do data splatnosti. Z těchto cenných papírů z pravidla plynou výnosové úroky a lze zde zařadit např.:

- dluhopisy s pevnou úrokovou sazbou (kupónový dluhopis),
- dluhopisy s výnosem stanoveným jako rozdíl mezi jmenovitou hodnotou a nižším emisním kurzem (dluhopis s diskontem),
- směnky.

069 - Jiný dlouhodobý finanční majetek – zde se účtuje o podílech, které nepatří ani do jedné z předchozích skupin anebo účetní jednotka ještě neví, kam je v budoucnu zařadí. (Kolektiv autorů, 2016)

2.5 Formy oceňování dlouhodobého majetku

Oceňování dlouhodobého majetku hmotného a nehmotného se řídí pravidly, která jsou popsána v českých účetních standardech č. 013 a 014. Již výše v textu bylo uvedeno, že standard č. 013 je zaměřen na problematiku hmotného a nehmotného majetku a standard č. 014 na problematiku dlouhodobého finančního majetku. Standard č. 014 je dále rozváděn několika dalšími zákonnými ustanoveními, jako jsou: §25 a §27 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a také §47, §48 a §61 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví.

V souladu s výše uvedenými zákony podniky oceňují svůj majetek následujícími způsoby:

- ke dni uskutečnění účetního případu,
- k rozvahovému dni,

2.5.1 Oceňování k okamžiku uskutečnění účetního případu

Pokud se podnik chystá oceňovat svůj majetek ke dni uskutečnění účetního případu, neboli samotného nákupu tohoto dlouhodobého majetku, tak vykázání majetku jako takového připouští česká legislativa následujícími typy oceňování:

- pořizovací cenou,
- reprodukční pořizovací cenou,
- vlastními náklady.

Oceňování majetku může v podniku probíhat každým z výše uvedených bodů, avšak typ oceňování, který podnik stanoví, musí být trvalého rázu, neboli způsob oceňování majetků

musí zůstat v průběhu účetního období nezměněn. V následujícím textu budou rozebrány jednotlivé formy oceňování včetně příkladů majetků, které se těmito oceňovacími způsoby mohou oceňovat.

Oceňování pořizovací cenou

Tento způsob oceňování bývá aplikován na dlouhodobý majetek pořízený za úplatu. Jedná se o zcela běžné případy pořizování majetku, například formou koupě od externího dodavatele, kdy jsme prvními vlastníky. Celkovou hodnotu takhle pořizovaného majetku tvoří více položek. Jedná se o samotnou hodnotu majetku a dále náklady související s pořízením dlouhodobého majetku tj. vedlejší pořizovací náklady. Výčet těchto vedlejších pořizovacích nákladů je nezměrný, a proto zde budou uvedeny a rozebrány nejčastěji se vyskytující vedlejší pořizovací náklady:

- pojištění, zejména při dopravě takového majetku na místo určení,
- licence a patenty a další práva, která musí být použita, aby mohlo být majetkem disponováno a vyráběno,
úroky z úvěrů, případně mezipodnikových půjček, které byly vynaloženy na pořízení tohoto majetku,
- geologické průzkumy a geodetické práce související s výstavbou nové budovy či výrobní haly,
- doprava,
- montáž.

Existuje skupina nákladů, které se mohou tvářit jako vedlejší pořizovací náklady, ale tyto náklady nelze přiřazovat k hodnotě pořizovaného majetku např.:

- opravy a udržování,
- smluvní pokuty a penále,
- vybavení pořizovaného majetku zásobami,
- úroky z prodlení,
- kurzové rozdíly a mnoho jiných.

Tyto náklady nemohou být započteny k celkové hodnotě majetku a to z toho důvodu, že nesouvisí s pořízením majetku. Jedná se o náklady vzniklé z důvodu finanční nekázně podniku, případně náklady, které jsou pravidelného opakujícího se charakteru. (Janoušková a Blechová, 2012)

Oceňování reprodukční pořizovací cenou

Reprodukční pořizovací cenou se rozumí hodnota majetku, za kterou by mohl být pořízen, v době kdy se o něm účtuje. Tato forma oceňování se využívá v případech bezúplatného nabytí majetku např. darem, vkladem od společníka, nebo také v případě, že existuje majetek vytvořen vlastní činností, u kterého nejsme schopni určit jeho vlastní pořizovací náklady.

Oceňování vlastními náklady

Vlastními náklady se oceňuje dlouhodobý majetek, který byl vytvořen vlastní činností účetní jednotky. Hodnota tohoto majetku je vypočítána jako součet všech přímých a nepřímých nákladů přímo souvisejících s výrobou tohoto majetku. Mezi přímé náklady řadíme např.: přímý materiál, přímé mzdy, ostatní přímé náklady a mezi nepřímé náklady patří např.: výrobní režie a správní režie pokud se jedná o majetek dlouhodobějšího rázu.

V následující tabulce budou znázorněny jednotlivé způsoby pořízení majetku ať už koupí, darem či ve vlastní režii.

Tab. 2. 4 Účtování pořízení DHM a DNM

Text	Účtování	
	MD	D
Faktura za pořízení DM koupí	041, 042	321
Náklady spojené s vytvořením DM (spotřeba materiálu, elektřiny, hrubé mzdy zaměstnanců)	501 502 521	112 321 331
Aktivace vlastních nákladů na vytvoření DM	041 042	587 588
Pořízení DM bezúplatným nabytím (darem)	01., 02.,	648
Pořízení DM vkladem od jiné osoby (společník)	01., 02.,	411, 419
Pořízení DM přeražením z osobního vlastnictví	01., 02.,	491
Zařazení DM do užívání	01., 02.,	041, 042

Zdroj: Vlastní zpracování

2.5.2 Oceňování k rozvahovému dni

U některých vybraných aktiv je zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví vyžadováno oceňování k rozvahovému dni reálnou hodnotou nebo ekvivalencí. Účetní jednotka může vnitřním předpisem stanovit, že oceňování na reálnou hodnotu může probíhat častěji než pouze k rozvahovému dni, ale oceňování majetku je nákladné a dlouhodobého rázu.

Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek se oceňuje na bázi historických nákladů (pořizovací cena, reprodukční pořizovací cena, vlastní náklady), které jsou sníženy o kumulovanou výši odpisů a o kumulovanou výši opravných položek, které účetní jednotka k danému majetku vytvořila v průběhu jeho užívání.

Oceňování dlouhodobého finančního majetku je specifický okruh, kde záleží na druhu těchto aktiv. Pokud se jedná o podíly s rozhodujícím anebo podstatným vlivem, tak tento finanční majetek se oceňuje při pořízení pořizovací cenou a k rozvahovému dni se přeceňuje ekvivalencí (protihodnotou). Dluhové cenné papíry, které má účetní jednotka v plánu držet do splatnosti se na reálnou hodnotu neoceňují. U tohoto druhu dlouhodobého finančního majetku záleží na pořizovací ceně a jmenovité hodnotě cenného papíru.

Oproti tomu realizované cenné papíry se k rozvahovému dni oceňují reálnou hodnotou, neboli tržní hodnotou, kterou by daná aktiva měla v okamžiku sestavení účetní závěrky nebo kvalifikovaným odhadem znalce. (Kovanicová, 2012)

2.6 Opravné položky k dlouhodobému majetku

Opravné položky upravuje český účetní standard č. 005 – opravné položky. Opravné položky bývají využívány ve specifických situacích. Jako příklad lze uvést skutečnost, že k rozvahovému dni neodpovídá tržní hodnota majetku jeho zůstatkové hodnotě zachycené v účetnictví. V takovém případě je účetní jednotka povinna vytvořit opravnou položku k tomuto majetku a zachytit tuto skutečnost v účetnictví pomocí účtové skupiny 09 – opravné položky k dlouhodobému majetku. Opravnými položkami se dočasně snižuje hodnota majetku, která je zachycena v účetnictví. Tyto operace se provádí z důvodu správného zachycení skutečnosti, a aby byla dodržena zásada opatrnosti při vykazování výsledku hospodaření.

Opravné položky je možno tvořit pouze za těchto předpokladů:

- existuje inventární zápis majetku a je možno posoudit jakým způsobem se změnila hodnota majetku (opodstatněnost opravné položky a její výše),
- nejedná se o snížení hodnoty trvalého charakteru (nešlo by o opravnou položku, ale o odpis nebo částečné poškození stroje),

- hodnota majetku není vyjádřena jiným způsobem (reálnou hodnotou aj.).
(Kovanicová, 2012)

Při vytváření opravných položek existují pravidla, která stanovují, že opravná položka může mít pasivní, nebo nulový zůstatek, nesmí však být aktivní tj. znázorňovat případné zvýšení hodnoty majetku.

Možnosti účtování opravných položek jsou rozlišné. Účetní jednotka může stanovit, že opravné položky budou vytvářeny k datu sestavení roční účetní závěrky na základě inventarizačního zápisu, ale může také určit, že budou opravné položky vytvářeny průběžně, aby byla hodnota podniku neustále aktuální (zpravidla u společností obchodujících na burze a mezinárodních trzích). Může nastat situace, že v následujícím účetním období po vytvoření opravné položky již nebude přechodné snížení majetku nutné a opravná položka bude snížena či zrušena. Opravné položky jsou v rozvaze zachyceny ve sloupci „korekce“ a účtují se prostřednictvím nákladových účtů 558 - Tvorba a zúčtování zákonných opravných položek v provozní činnosti a 559 – Tvorba a zúčtování opravných položek v provozní činnosti. (Kovanicová, 2012)

Tab. 2.5 Účtování o opravných položkách

Text	Účtování	
	MD	D
Tvorba opravné položky	559	09
Rozpuštění opravné položky	09	559

Zdroj: Vlastní zpracování

2.7 Odpisování dlouhodobého majetku

Každý majetek ať už dlouhodobý nebo krátkodobý se opotřebovává. Opotřebení majetku má více forem. Může se jednat o opotřebení **fyzické** – způsobené užíváním majetku k jeho ekonomické činnosti a opotřebení **morální** – vznikající v důsledku stárí a po technické stránce zaostání takového majetku.

Odpisy dlouhodobého majetku ať už hmotného či nehmotného mají za úkol zobrazit skutečnou hodnotu majetku v účetnictví. Mají daňový dopad, a tedy přímo ovlivňují výsledek hospodaření. Odpisování se netýká specifického hmotného majetku (pozemky, sbírky, umělecká díla) a finančního majetku, protože u něj nedochází k fyzickému ani morálnímu snížení hodnoty.

Odpisy můžeme dále členit dle jejich účelu na odpisy účetní a odpisy daňové. Účetní odpisy jsou realizovány podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a odpisy daňové jsou vypočítávány na základě zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Smyslem pro výpočet účetních odpisů je zobrazení reálného opotřebení majetku a postup jejich výpočtu je čistě v kompetenci účetní jednotky, která je vytváří. Oproti tomu odpisy daňové a jejich postup výpočtu je exaktně vymezen v zákoně a výsledná výše odpisů nepřihlíží ke skutečnému stavu uvnitř podniku. U daňových odpisů se v přeneseném slova smyslu jedná o způsob přenesení vstupní ceny dlouhodobého majetku do daňově uznatelných nákladů.

2.7.1 Účetní odpisy

Z předchozího textu vyplývá, že účetní odpisy nemají dopad na výsledek hospodaření jako samotný, ale tvoří důležitou součást účetnictví, protože díky jejich zobrazení lze sledovat stav a hodnotu majetku uvnitř podniku. Účetní jednotka si sama stanoví způsob výpočtu odpisů a vytvoří tzv. odpisový plán, který by měl odpovídat skutečnému opotřebení majetku v čase. Mezi nejčastější techniky používané k odpisování patří časové (majetek se odpisuje podle času jeho užívání) a výkonové odpisy (majetek je odpisován dle množství výkonů, které vytvořil).

Příklad č. 1: Výpočet časových odpisů:

Účetní jednotka pořídila dne **1. března** 2014 do užívání osobní automobil v hodnotě **600 000 Kč** a podle odpisového plánu společnosti ho bude **odepisovat po dobu 30 měsíců**.

Tab. 2.6 Výpočet časových odpisů osobního automobilu

Rok	Účetní odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč	Výpočet odpisů
2014 - 10 měsíců	200 000	400 000	$(600\,000 / 30) * 10$
2015 - 12 měsíců	240 000	160 000	$(600\,000 / 30) * 12$
2016 - 8 měsíců	160 000	0	$(600\,000 / 30) * 8$

Zdroj: Vlastní zpracování

Příklad č. 2: Výpočet výkonových odpisů:

Účetní jednotka dne **1. března** 2014 pořídila a ihned do užívání zařadila montážní stroj v hodnotě **10 000 000 Kč** a s tímto strojem je schopna za dobu jeho životnosti vyrobit **2 000 000 kusů** výrobků. Z předchozího textu lze snadno vypočítat, že výsledná hodnota

odpisů na 1 vyrobený výrobek činí **5 Kč/kus**. Technické normy stroje povolují vyrobit 50 000 kusů výrobků měsíčně.

Tab. 2.7 Výpočet výkonových odpisů osobního automobilu

Rok	Množství vyrobených kusů	Účetní odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč	Výpočet odpisů
2014 - 10 měsíců	500 000	2 500 000	7 500 000	500 000 * 5
2015 - 12 měsíců	600 000	3 000 000	4 500 000	600 000 * 5
2016 - 12 měsíců	600 000	3 000 000	1 500 000	600 000 * 5
2017 - 6 měsíců	300 000	1 500 000	0	300 000 * 5

Zdroj: Vlastní zpracování

2.7.2 Daňové odpisy

Daňové odpisy slouží oproti účetním odpisům k zobrazení majetku z hlediska daní a nepředstavují skutečné opotřebení majetku v čase. Daňové odpisy nejsou předmětem účetnictví. Jsou vedeny na inventárních kartách dlouhodobého majetku a účetní jednotka o nich neúčtuje. Jejich výpočet tedy slouží pouze ke korekci daňové povinnosti. Způsob výpočtu a právní úprava daňových odpisů je zachycena v §31 a §32 zákona č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Daňové odpisy lze vypočítat dvěma postupy výpočtů a to rovnoměrným a zrychleným způsobem. Poplatník má možnost si zvolit jednu z výše uvedených variant a tato varianta se v průběhu odpisování majetku již nedá změnit.

Rovnoměrné odpisy

Způsob výpočtu formou rovnoměrného odpisování je upraven §31 ZoDP a dlouhodobý hmotný majetek, který podléhá daňovému odpisování je zařazen do jedné z odpisových skupin.

Tab. 2.8 Roční odpisové sazby pro výpočet rovnoměrných odpisů DHM

Odpisová skupina	Druh majetku (příklad)	ROS v prvním roce	ROS v následujících letech	Doba odpisování
1	zemědělské stroje, kancelářské stroje, počítače	20	40	3 roky

2	osobní a nákladní automobily, motocykly, některá letadla	11	22.25	5 let
3	lodě, lokomotivy, ocelové konstrukce	5.5	10.5	10 let
4	věže, stožáry, komíny, některé budovy ze dřeva a plastů	2.15	5.15	20 let
5	dálnice, silnice, nádrže, byty a nebytové prostory	1.4	3.4	30 let
6	budovy hotelů, obchodních domů, muzea, knihovny, školy	1.02	2.02	50 let

Zdroj: Vlastní zpracování - §30 zákona o daních z příjmů

Výpočet rovnoměrných odpisů probíhá pomocí vzorce:

$$Odpis = \frac{VC}{100} \cdot ROS \quad (2.1)$$

Kde:

VC – vstupní cena dlouhodobého majetku

ROS – roční odpisová sazba

Nehmotný majetek nepodléhá stejnému způsobu výpočtu jako hmotný tj. nezařazuje se do stejných odpisových skupin. Odpisování nehmotného majetku je upraveno §32a ZoDP a pro výpočet odpisů dlouhodobého nehmotného majetku existuje samostatná odpisová tabulka.

Tab. 2.9 Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Druh majetku	Doba odpisování
Audiovizuální dílo	18 měsíců
Software, výsledky výzkumu a vývoje	36 měsíců
Ostatní nehmotný majetek	72 měsíců

Zdroj: §32a zákona o daních z příjmů

$$Odpis = \frac{VC}{DO} \cdot PMO \quad (2.2)$$

Kde:

PMO – počet měsíců odpisování v daném roce

DO – doba odpisování

Příklad č.3 Výpočet rovnoměrných odpisů:

Účetní jednotka pořídila osobní automobil značky Škoda v pořizovací ceně **1 000 000 Kč**. Nákup a zařazení osobního automobilu proběhl dne 1. 1. 2014. Osobní automobil je zařazen do 2. odpisové skupiny. ROS dle §30 ZoDP je v prvním roce **11** a v následujících letech **22,25**. Účetní jednotka rozhodla, že **nebude uplatněn zvýšený odpis v prvním** roce a automobil bude odpisován rovnoměrnou metodou.

Tab. 2.10 Výpočet rovnoměrných odpisů osobního automobilu

Rok	ROS	Odpis v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč
2014	11	110 000	110 000	890 000
2015	22.25	222 500	332 500	667 500
2016	22.25	222 500	555 000	445 000
2017	22.25	222 500	777 500	222 500
2018	22.25	222 500	1 000 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Zrychlené odpisy

Způsob výpočtu zrychleného odpisování je upraven §32 ZoDP. Dlouhodobému majetku je dle jeho odpisové skupiny přiřazen odpisový koeficient zrychleného odpisování. Zrychlené odpisování dovolí účetní jednotce přenést v počátku odpisování do nákladů vyšší hodnotu vstupní ceny majetku než je tomu u rovnoměrných odpisů. Zrychlené odpisy mají tzv. degresivní průběh odpisování. To znamená, že v prvním roce je do nákladu přenesena vyšší hodnota než v následujících letech a takto přenášena hodnota se neustále snižuje

Tab. 2.11 Zrychlené odpisy dlouhodobého majetku

Odpisová skupina	Odpisový koeficient v prvním roce	Odpisový koeficient v dalších letech	Doba odpisování
1	3	4	3 roky
2	5	6	5 let
3	10	11	10 let
4	20	21	20 let
5	30	31	30 let

6	50	51	50 let
---	----	----	--------

Zdroj: §32 zákona o daních z příjmů

Zrychlené odpisy se vypočítávají pomocí vzorce:

V prvním roce

$$Odpis = \frac{VC}{K1} \quad (2.3)$$

Kde:

K1 = koeficient odpisování v prvním roce

V následujících letech

$$Odpis = \frac{2 \cdot ZC}{KN - n} \quad (2.4)$$

Kde:

ZC – zůstatková cena

KN – koeficient odpisování v následujících letech

n – počet let, během kterých byl majetek již odpisován

Příklad č. 4 Výpočet rovnoměrných odpisů:

Pro srovnání s rovnoměrným odpisováním majetku bude zrychlená forma odpisování aplikována na stejném zadání jako příklad č. 3.

Tab. 2.12 Výpočet zrychlených odpisů osobního automobilu

Rok	Koeficient pro zrychlené odpisování	Odpis v Kč	Oprávky v Kč	Zůstatková cena v Kč
2014	5	200 000	200 000	800 000
2015	5 (6-1)	320 000	520 000	480 000
2016	4 (6-2)	240 000	760 000	240 000
2017	3 (6-3)	160 000	920 000	80 000
2018	2 (6-4)	80 000	1 000 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

2.7.3 Komponentní odpisování

Komponentní odpisování představuje možnost účetní jednotky odpisovat vybrané části hmotného majetku rozdílným způsobem než zbylé části. Tuto metodu používají účetní

jednotky, které disponují dlouhodobým majetkem, kterému se jednotlivé části opotřebovávají rozdílným způsobem a je třeba je obměňovat. Z hlediska správného vedení účetnictví a průkaznosti vykazované hodnoty majetku je tato metoda přesnější než předchozí uváděné metody. Používání této metody odpisování, pro daňové účely, však není správcem daně povoleno a o veškeré vlivy vzniklé použitím této metody musí daňový subjekt upravit svůj výsledek hospodaření. Komponentní odpisování je upraveno vyhláškou č. 469/2008 Sb., kterou se novelizovala úprava uvedená ve vyhlášce č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Metoda komponentního odpisování může být, v podmínkách české účetní úpravy, použita na dlouhodobý majetek, jehož zařazení a počátek používání spadá do období po 1. 1. 2010.

Vybrané komponenty, stanovené účetní jednotkou jako odepisovatelné, svým opotřebením a následným vyřazením snižují hodnotu majetku a po jejich výměně ji opět navyšují. Výměna opotřebeného komponentu se promítne do daňového základu jako jednorázově uznatelný výdaj. Dle zákona o rezervách je možno na hodnotu odpisovaných komponent tvořit daňově uznatelnou rezervu na opravy hmotného majetku. (Prudký a Lošťák, 2015)

2.7.4 Technické zhodnocení majetku

Technické zhodnocení tj. navýšení hodnoty majetku je definováno v §33 odst. 1 až 3 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a dále ho rozvádí prováděcí vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

„Technickým zhodnocením se rozumí zásahy do majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických partnerů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav, pokud vynaložené náklady dosáhnout oceňování určeného účetní jednotkou pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku. Náklady vynaloženými na technické zhodnocení se rozumí souhrn nákladů na dokončené zásahy do jednotlivého dlouhodobého majetku za účetní období.“ (Vyhláška č. 500/2002 Sb.)

Technické zhodnocení také definuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Definice uvedené v těchto zákonech se neliší. Rozdíl lze však spatřit v limitu, kterým se zjišťuje, zda se jedná o technické zhodnocení či nikoliv.

„Technickým zhodnocením se pro účely ZDP rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily

u jednotlivého majetku v úhrnu ve zdaňovacím období 1995 částku 10 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1996 částku 20 000 Kč a počínaje zdaňovacím obdobím 1998 částku 40 000 Kč. Technickým zhodnocením jsou i uvedené výdaje nepřesahující stanovené částky, které poplatník na základě svého rozhodnutí neuplatní jako výdaj (náklad) podle § 24 odst. 2 písm. Sb. ZDP.“ (Zákon č. 586/1992 Sb.)

2.8 Opravy a udržování

Opravy a udržování velmi blízce souvisí s technickým zhodnocením, avšak z účetních a daňových důvodů je nutné mezi nimi rozlišovat. Oprava je definována jako „Uvedení majetku do původního resp. použitelného stavu“. Opravou se také jinak rozumí odstranění fyzického poškození, které znemožňuje jeho další používání.

Údržba je, na rozdíl od oprav, činností, kterou se účetní jednotka snaží předejít možnému vzniku fyzického poškození a je nedílnou součástí každého výrobního procesu. Definice údržby zní: „Soustavná činnost, kterou se zpomaluje fyzické opotřebení majetku, předchází se poruchám a odstraňují se drobnější závady“. (Prudký a Lošťák, 2015)

Na opravy hmotného majetku lze dle §7 zákona č. 593/1993 Sb., o rezervách, vytvářet rezervu, která je po splnění stanovených podmínek rezervou zákonnou.

2.9 Rezervy

Rezervy jsou tvořeny a určeny ke krytí závazků nebo nákladů, o kterých účetní jednotka ví, že nastanou v budoucích obdobích, ale ještě přesně neví, jakou výši tyto náklady budou představovat. Jejich povaha a struktura, jakou se mohou rezervy tvořit, je definována v zákoně č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Aby byla splněna zásada opatrnosti, tak musí velikost rezerv k rozvahovému dni představovat nejpravděpodobnější částku tj. nejpřesnější odhad nákladů, které nastanou, a tedy na které bude čerpána. Z pravidla bývá u vytváření rezerv znám jejich účel, ale jejich konečná výše a období, kdy budou čerpány, se pouze odhaduje.

Rezerva je v českém účetnictví vytvářena na vrub pasivní strany rozvahy do cizích zdrojů. I když se může zdát, že podnik vytvářením rezervy ještě o peníze nepřichází, tak z důvodu finanční kontroly a správy podniku, je na rezervu pohlíženo jako na potenciální závazek vůči třetím osobám, který jednou bude nutno splnit. Pro podnik to znamená, že když vytvoří rezervu, tak s těmito penězi nemůže dále disponovat a hradit své závazky až do okamžiku jejího rozpuštění případně splnění účelu.

Při vytváření rezerv je nutné brát v potaz, za jakým účelem jsou tvořeny. Pro účely účetních předpisů jsou rezervy vytvářeny podle zákona o účetnictví a jejich tvorba se

nepovažuje za daňově uznatelný náklad. Oproti tomu při vytváření rezerv podle zvláštních právních předpisů blíže definovaných v zákoně o rezervách lze vyvářet rezervy, jejichž tvorba má i daňový dopad např. rezervy na opravy. (Ryneš, 2016)

3 Dlouhodobý majetek dle IAS/IFRS

Aby mohl být majetek vykazován pomocí mezinárodních standardů účetního výkaznictví IAS/IFRS, musí splňovat definici aktiva stanovenou Koncepčním rámcem a zároveň IAS 1 jež se zabývá problematikou prezentace účetní závěrky. Koncepční rámec vnímá aktiva jako zdroj, který podnik využívá za účelem dosažení a udržení činnosti, z níž mu v budoucnu bude plynout ekonomický prospěch, jež je měřitelný a doložitelný. Dlouhodobý majetek je dle IAS/IFRS upravován množstvím standardů viz následující tabulka.

Tab. 3.1 IAS/IFRS vztahující se k dlouhodobému majetku

IAS/IFRS	Oblast zaměření
IAS 16	Pozemky, budovy a zařízení
IAS 40	Investice do nemovitostí
IAS 38	Nehmotná aktiva
IAS 36	Snížení hodnoty aktiv
IAS 17	Leasingy
IAS 37	Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky
IFRS 5	Neoběžná aktiva držená za účelem prodeje a ukončované činnosti

Zdroj: Vlastní zpracování

Z výše uvedených standardů budou podrobněji zpracovány standardy IAS 16 a IAS 38, protože se jedná o nejčastěji využívané standardy v účetní praxi a zároveň splňují požadavky a cíl této diplomové práce.

3.1 IAS 16 – Pozemky, budovy a zařízení

IAS 16 je jedním ze stěžejních standardů využívaných v oblasti zahýbající se dlouhodobým majetkem určeným k užívání pro ekonomickou činnost jeho vlastníkem. Pojem dlouhodobý hmotný majetek není ve IAS/IFRS standardech zakotven a můžeme tedy za obdobný pojem považovat označení pozemky, budovy a zařízení. IAS 16 je nejdůležitější standard co se dlouhodobého hmotného majetku týče, protože vymezuje účetní postupy, zabývá se uznáváním a oceňováním dlouhodobého majetku v rozvaze a stanovuje způsoby oceňování a odpisování. Tak jako česká účetní legislativa, tak i IAS 16 předpokládá, že majetek, jež spadá do tohoto standardu, bude využíván déle než jedno časové období.

3.1.1 Rozsah působnosti standardu

Standard, jak je výše v textu uvedeno, se zabývá uznáním, zařazením a oceňováním pozemků, budov a zařízení v rozvaze jako aktivních položek. Je v něm obsažena také problematika oprav, technického zhodnocení, odpisů a v neposlední řadě jsou v něm řešeny detailní požadavky na zveřejnění a vykázání dlouhodobého majetku v příloze k účetní závěrce. (Krupová, 2009)

Standard a jeho obsahová stránka má svá omezení a nebývá aplikován na následující položky rozvahy:

- pozemky, budovy a zařízení držené účetní jednotkou za účelem následného prodeje (drženy jako zboží), tuto oblast zaštiťuje IFRS 5 – Dlouhodobá aktiva držená k prodeji a ukončované činnosti,
- biologická aktiva pořizovaná za účelem zemědělské činnosti. Tato aktiva spadají pod IAS 41 – zemědělství,
- uznání a oceňování aktiv souvisejících s geologickým průzkumem a hodnocením (těžba nerostných zdrojů). Tato aktiva spadají pod IFRS 6 – Průzkum a vyhodnocování nerostných zdrojů,
- stejně jako v předchozím bodu nespádají pod IAS 16 práva k nerostům a zásoby nerostných surovin jako např. ropa, zemní plyn atd.

3.1.2 Základní pojmy IAS 16

Pořizovací náklady – peněžní prostředky nebo jejich ekvivalenty, které byly vynaloženy na nabytí aktiva v době jeho pořízení či výstavby.

Účetní hodnota - jedná se o hodnotu, ve které je aktivum vykázáno v rozvaze po odečtení odpisů a akumulovaných ztrát ze snížení hodnoty (opravných položek).

Reálná hodnota – částka nebo hodnota aktiva, kterou by účetní jednotka obdržela při směně mezi znalými a ke směně ochotnými stranami za obvyklých obchodních podmínek.

Zpětně ziskatelná hodnota – peněžní částka, kterou účetní jednotka může získat prodejem aktiva, snížená o náklady prodeje k příslušnému datu anebo hodnota kterou aktivum nabylo z užívání (volí se vyšší částka z výše uvedených).

Zbytková hodnota – IAS 16 předpokládá, že při odpisování a ukončení doby životnosti aktiva ještě stále existuje částka, za kterou by účetní jednotka, po odečtení nákladů, mohla majetek prodat. Tato částka představuje zbytkovou hodnotu majetku.

Odpis – je systematickou alokací odepsatelné částky aktiva během jeho doby použitelnosti. Odepsatelnou částku tvoří náklady související s pořízením daného aktiva snížené o zbytkovou hodnotu.

Ztráta ze snížení hodnoty – rozdíl mezi hodnotou získanou porovnáním účetní hodnoty aktiva a jeho zpětně získatelné hodnoty.

Doba použitelnosti aktiva – předpokládaná doba, po kterou chce účetní jednotka aktivum využívat ve své ekonomické činnosti, může se lišit účelem a způsobem, jakým je stanovena (množství výrobků nebo časové období). (Bohušová, 2008)

3.1.3 Definice a vymezení pozemků, budov a zařízení

IAS 16 definuje pozemky, budovy a zařízení jako aktiva, která podnik drží z důvodu existence potřeby tento majetek využívat jako součást výrobního procesu. Může se jednat o majetek určený k výrobě, zásobování, dodávkám služeb, ale také zde patří dlouhodobý majetek potřebný k administrativním účelům jako např. budovy. Tuto definici lze aplikovat pouze na majetek, jehož doba použitelnosti je delší než jedno účetní období a účetní jednotka ho za tímto účelem pořizuje.

Podmínkou vykazání těchto aktiv je existence očekávání, že nám v budoucnu budou přinášet ekonomický užitek včetně všech rizik a přidaných hodnot. Zároveň zde musí být možnost spolehlivě změřit pořizovací náklady a tedy vstupní cenu, pod jakou bude aktivum zařazeno v účetnictví. Podmínka je těsně spjata s obecnou definicí uvedenou v Koncepčním rámci. (Kovanicová, 2012)

3.1.4 Oceňování k okamžiku pořízení

Pozemky, budovy a zařízení, jež svou hmotnou podstatou spadají do výše v textu uvedené definice, se oceňují v okamžiku vzniku ve výši pořizovacích nákladů včetně nákladů s pořízením souvisejících (přiraditelných).

Mezi pořizovací náklady se zahrnují a celkovou hodnotu následně tvoří tyto náklady:

- nákupní cena včetně veškerých dovozních poplatků a cel po odečtení slev a rabatů,
- náklady, jež jsou přímo přiřaditelné k uvedení zařízení do provozu např.: náklady na montáž a instalaci, geologické úpravy terénu, mzdy profesních odborníků a mnoho jiných,
- odhadované náklady, které bude třeba vynaložit na demontáž aktiva po ukončení jeho činnosti včetně nákladů na rekultivaci místa, kde bylo zařízení umístěno,

- úroky z úvěru související s pořízením aktiva (vznikající úroky do doby zařazení aktiva do užívání se musí aktivovat do jeho celkové ceny).

Oproti tomu do pořizovacích nákladů nelze zahrnout následující položky:

- náklady na reklamu a propagaci nově vznikajícího produktu,
- náklady na uvedení nového výrobku či služby,
- správní náklady,
- náklady na otevření nově vznikajícího provozu.

V případě, že by účetní jednotka na nově pořizované zařízení přijímala statní dotaci, tak je nezbytné o výši dotace snížit hodnotu majetku v účetnictví. (Kovanicová, 2012)

3.1.5 Následné výdaje

Následnými výdaji se rozumí náklady, jež jsou vynaloženy na již užívané zařízení. Jedná se o opravy, udržování a technické zhodnocení dlouhodobých aktiv. Standard stejně jako česká účetní soustava rozlišuje mezi opravami a technickým zhodnocením. Technické zhodnocení je zde vnímáno jako výdaje, jež jsou vynaloženy na zlepšení efektivity zařízení a zlepšují tedy jeho výkonnost a celkový ekonomický užitek, který účetní jednotce plyne z jeho užívání. Náklady na opravy a udržování jsou oproti technickému zhodnocení pojímány jako nevýznamné a proto nezvyšují celkovou hodnotu aktiva.

Výdaje na technické zhodnocení se stávají součástí hodnoty aktiva a tím zvyšují jeho celkovou cenu. Za technické zhodnocení lze považovat např.:

- úpravu budov prodlužující jejich životnost a zvyšující jejich kapacitu (přístavba nového patra či úložného prostoru),
- použití novější technologie a komponentů na strojích a zvýšením tak jejich efektivnosti (laserem broušené ostří aj.). (Bohušová, 2008)

3.1.6 Oceňování aktiv v průběhu doby držení

Oceňování aktiv pomocí mezinárodních standardů může probíhat pomocí dvou alternativních způsobů:

- model historické tj. pořizovací ceny (Cost model),
- model přecenění tj. model reálné hodnoty (revaluation model, fair value model).

Tyto dva způsoby oceňování lze aplikovat na celou škálu aktiv, které standard přiřazuje do jednotlivých tříd:

- pozemky,
- budovy,
- motorové a dopravní prostředky,
- stroje,
- lodě,
- letadla,
- kancelářské zařízení,
- nábytek a příslušenství.

Model pořizovací ceny (Cost model)

Aktiva jsou v tomto modelu oceňována historickou cenou, která je známa od jejich pořízení do užívání, sniženou o oprávky (kumulované odpisy) a kumulované ztráty z přechodného snížení hodnoty. Tento model je velmi rozšířen a užíván v České republice a ztráty ze snížení hodnoty jsou zachycovány formou opravných položek, nebo mimořádným odpisem. Je však nutné rozlišovat zda se jedná pouze o dočasné či trvalé snížení hodnoty aktiva.

Model přecenění na reálnou hodnotu (Fair value model)

V tomto modelu jsou pozemky, budovy a zařízení vykazovány v reálných hodnotách, určených k okamžiku přecenění, snížených o oprávky a kumulované ztráty ze snížení hodnoty. Frekvence, se kterou jsou aktiva přeceňována, se může měnit, ale z účetní praxe vyplývá, že účetní jednotky, které používají tuto metodu oceňování, přeceňují majetek každoročně či jednou za 3-5 let. Aby mohl být majetek přeceňován pomocí této metody, tak musí být splněna podmínka dlouhodobé existence aktivního trhu.

Model přecenění je považován za přesnější než model pořizovací ceny z hlediska času, protože zobrazuje majetek v jeho reálné hodnotě vůči tržnímu prostředí a tedy udává přesnější obraz o stavu majetku uvnitř společnosti. V tomto modelu lze provádět přecenění majetku jak směrem nahoru, tak směrem dolů. IAS 16 udává, že přecenění majetku směrem nahoru se účtuje přímo do vlastního kapitálu jakožto položka přírůstku přecenění a výsledky v tomto fondu je nutné zveřejnit ve výkazu o úplném výsledku. Rozdíl se vykáže jako výnos v případě, že u stejného majetku bylo z historického hlediska účtováno o úbytku z přecenění do nákladů. Veškeré operace související s přeceněním takového aktiva jsou čistě rozvahovou operací a nepromítnou se ve výsledovce. Pokud by nastala situace, že by došlo ke snížení hodnoty aktiva, tak by se tato částka vykazovala jako náklad tj. snížení hodnoty z přecenění a

toto snížení hodnoty by se účtovalo přímo proti vlastnímu kapitálu a snížilo tak majetek společnosti. Tento model je však velmi složitý a přeceňování majetku natolik komplikované, že ho v praxi společnosti vyhazující svůj hospodářský výsledek pomocí IFRS využívají jen minimálně. (Krupová, 2009)

3.1.7 Odpisy a vyřazení aktiv z užívání

Odpisy jsou dle standardu IAS 16 klasifikovány jako systematická alokace pořizovací ceny do nákladů během doby použitelnosti odpisovaného aktiva. Odpisy svou podstatou spadají do nákladů a ovlivňují výsledek hospodaření. IAS 16 stanovuje, co a jakým způsobem může být odpisováno. Budovy a zařízení se odpisují stejně jako v české účetní úpravě z výše pořizovací ceny aktiva snížené o odhadovanou zbytkovou hodnotu. Pozemky představují výjimku, protože jejich užitelnost je neomezená a proto se neodpisují. Co je zbytková hodnota, bylo uvedeno v předchozím textu, ale pro upřesnění se jedná o odhadovanou hodnotu aktiva na konci jeho doby užívání, tj. hodnota za kterou může být aktivum směřeno po splnění ekonomických požadavků předchozího majitele. Aby byla zbytková hodnota odhadována správně, tak by účetní jednotka měla dbát na její aktuálnost, neboli provádět průběžné přecenění této hodnoty v průběhu doby užívání aktiva.

Metody odpisování popsané ve standardu jsou stejného rázu jako metody užívané v české účetní soustavě. Účetní jednotka má na výběr mezi dvěma skupinami metod a volí si tu, která odpovídá podstatě a účelu aktiva.

Odpisové metody používané ve standardu IAS 16:

- **Časové metody**
 - lineární metoda (rovnoměrné odpisy),
 - metoda zrychlených odpisů.
- **Metoda zmenšujícího se základu**
 - metoda DDB,
 - metoda SYD.
- **Výkonové metody**

Odpisování aktiva začíná dnem jeho zařazení a zprovoznění a končí dnem jeho vyřazení nebo prodejem. Odpisování nelze přerušit s výjimkou, kdy účetní jednotka aktivum nepoužívá k výrobě a k výpočtu odpisů využívá výkonovou metodu. V tomto případě může být výše odpisů rovna nule, ale stále se vykazují, tj. doba odpisování není přerušena. V kapitole 2.7.3, byla popsána komponentní metoda odpisování, jež je dle mezinárodních

standardů povinná, a tedy každá významná část aktiva musí být odpisována samostatně ve vztahu k celkové pořizovací ceně. Podnik vykazující účetnictví dle mezinárodních standardů je povinen při pořízení aktiva tyto významné komponenty určit a díky této operaci není dále nutné vytvářet rezervy na opravy dlouhodobého majetku. Rezerva na opravu dlouhodobého majetku je standardy zakázána a nesplňuje podmínky pro uznání dle IAS 37 – Rezervy, podmíněná aktiva a podmíněné závazky. (Dvořáková, 2014)

V následujícím textu a příkladu budou rozebrány jednotlivé metody odpisování s výjimkou již dříve uvedených metod lineárních, zrychlených a výkonových odpisů, jejich výpočty včetně definic a příkladů jsou uvedeny v kapitole 2.7.1 a 2.7.3.

Metoda zmenšujícího se základu

Metoda zmenšujícího se základu je jediná metoda, o které se IAS 16 výslovně zmiňuje. Jak samotný název napovídá, tak se jedná o metodu zrychlených odpisů, jejíž podstatou je zvýšení odpisů v prvotních letech užívání. Metoda a výpočet spočívají v tom, že účetní jednotka určí konstantní procentní sazbu odpisů a tou bude každoročně násobit zůstatkovou cenu aktiva. Odpis tedy bude každoročně nižší. Metoda má své nevýhody i výhody. Za výhodu lze považovat rychlé převedení hodnoty aktiva do nákladů a tak snížení hospodářského výsledku. Za nevýhodu lze považovat skutečnost, že metoda nebere v potaz budoucí období. Pokles odpisů v této metodě je tak razantní, že se začala využívat její modifikace, známá tj. jako metoda DDB (Double-Declining-Balance), jež pracuje na stejném principu jako metoda zmenšujícího se základu, ale počítá s dvojnásobkem stanovené konstantní sazby.

Metoda DDB (Double-Declining-Balance)

Jedná se o modifikovanou metodu zmenšujícího se základu a výpočet probíhá následovně:

$$\%DDB = 2 \cdot \frac{100\%}{n} \quad (3.1)$$

$$Odpis\ v\ 1.\ roce = \%DDB \cdot PC \quad (3.2)$$

$$Odpis\ v\ následujících\ letech = \%DDB \cdot ZC \quad (3.3)$$

Kde:

n = životnost aktiva v letech

PC = pořizovací cena

ZC = zůstatková cena

Příklad č. 5 Výpočet zrychlených odpisů metodou DDB:

Účetní jednotka dne 1. ledna 2017 nakoupila a ihned do užívání zařadila servisní budovu, jejíž pořizovací cena činila 5 000 000 Kč. Předpokládaná doba užívání činí 25 let. Účetní jednotka vytváří účetní závěrku dne IFRS a zvolila způsob odepisování zrychlenou metodou DDB. Předpokládaná zůstatková cena činila 621 000 Kč.

Aby bylo možno pokračovat ve výpočtu, je nejdříve nutno vyjádřit procentuální konstantní odpisovou sazbu a následně postupovat pomocí vzorců č. 3.2 a 3.3.

Výpočet procentuální roční odpisové sazby %DDB:

$$\%DDB = 2 \cdot (100/25)$$

$$\%DDB = 8\%$$

Tab. 3.2 Výpočet zrychlených odpisů metodou DDB

Rok	Odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč
2017	400 000	4 600 000
2018	368 000	4 232 000
2019	338 560	3 893 440
2020	311 475	3 581 965
...
...
...
2042	54 071	621 821

Zdroj: Vlastní zpracování

Metoda SYD (Sum of the Years Digits)

Metoda číselné sumace pracuje na odlišném principu než metoda DDB. V této metodě není stanoven pevný procentuální základ, jako tomu bylo v metodě DDB, ale je zde pracováno s proměnlivou výší odpisové sazby a konstantní odpisovou základnou (pořizovací cenou). Zvláštností této metody je fakt, že na konci odpisování se rovná hodnota vyřazení účetní hodnotě. Výpočet odpisů pomocí této metody probíhá následovně:

$$Odpis = (PC - ZH) \cdot \frac{n+1+i}{\frac{n \cdot (n+1)}{2}} \quad (3.4)$$

Kde:

PC = pořizovací cena

i = i-tý rok odpisování (kolik let již dané aktivum účetní jednotka odpisuje)

n = počet let životnosti

Vyřazení

Účetní hodnota aktiv je odúčtována v okamžiku vyřazení, anebo pokud již dále nelze očekávat jejich ekonomické využití spojené jak s užíváním, tak případně s prodejem aktiva. K vyřazování položek nejčastěji dochází z těchto důvodů: prodej, darování, zahájení finančního leasingu, zastaralost nebo silné poškození. Při prodeji aktiva, dle IAS 18 – Výnosy, se výsledek prodeje vykáže až v okamžiku jeho vyřazení a výnos plynoucí z tohoto prodeje nebude vykazován jako výnos, ale jako zisk, případně ztráta. (Bohušová, 2008)

3.2 IAS 38 - Nehmotná aktiva

V současné době jsou nehmotná aktiva upravena standardem IAS 38, který byl v roce 1998 schválen radou IASC a revidován v roce 2005. Tento standard bývá využíván také k posuzování výdajů za reklamu, zaškolení pracovníků, přípravu a zprovoznění výzkumu a vývoje. I přesto, že výsledek výzkumu a vývoje může mít hmotnou povahu, se považuje za druhotný ve vztahu vůči nehmotné složce, kterou se rozumí znalost vytvořeného aktiva (know-how). (IASB: IFRS, 2005)

3.2.1 Klasifikace a definice nehmotného majetku

Za nehmotné aktivum se považuje takové aktivum, které splňuje tyto podmínky:

- definici nehmotného aktiva,
- kritérium uznávání.

Definice nehmotného aktiva

Nehmotné aktivum je definováno jako identifikovatelné nepeněžní aktivum nehmotné povahy, které účetní jednotka drží pro využití ve výrobě, dodávkách zboží a služeb, anebo pro pronájem ostatním, které je možno ovládat, přemísťovat a přinese účetní jednotce budoucí ekonomický prospěch. (Bohušová, 2008)

Identifikovatelnost

- aktivum je identifikovatelné tehdy, pokud ho lze oddělit od účetní jednotky a je možné ho prodat, převést, pronajmout, licencovat nebo směnit s jiným podnikatelským subjektem,

- vzniklo samostatnou činností účetní jednotky, z jejich smluvních vztahů, nebo jiných zákonných práv bez ohledu na to, zda jsou tato práva převoditelná nebo samostatně oddělitelná od jiných právních povinností.

Kritérium uznání

Kritérium uznání je možné uznat tehdy, když aktivum splňuje následující podmínky:

- je pravděpodobné a prokazatelné, že příjmy a ekonomické užitky vznikající disponováním tohoto aktiva plynou do účetní jednotky a jsou aktivu zcela přiřaditelné,
- je možné spolehlivě vyjádřit množství nákladů vynaložených na pořízení nehmotného aktiva. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005)

3.2.2 Oceňování a způsob pořízení nehmotného aktiva

Účetní jednotka může pořizovat nehmotná aktiva následujícími způsoby:

- vlastní činností,
- samostatným pořízením (koupí),
- směnou,
- podnikovou kombinací (součást akvizice)
- prostřednictvím státních dotací.

V následujícím textu budou vysvětleny jednotlivé způsoby pořízení nehmotného aktiva.

Pořízení vlastní činností

Pořizování aktiv ve vlastní činnosti (vlastní režii) patří mezi specifický druh pořízení dlouhodobého nehmotného majetku. Je velmi obtížné stanovit, zda aktivum splňuje kritéria a podmínky pro jeho uznání a také výši nákladů související s jeho pořízením. Je velmi těžké určit, zda se jedná o identifikovatelné aktivum, které bude tvořit budoucí ekonomické užitky.

Pokud chce účetní jednotka spolehlivě posoudit, zda aktivum splňuje kritéria pro jeho uznání, tak je nutné vzniklé aktiva členit na aktiva vytvořená ve:

- fázi výzkumu,
- fázi vývoje.

Výdaje vynaložené podnikem na výzkum v rámci interních procesů, musí být vykazovány v období, ve kterém vznikly, a proto se nejedná o nehmotné aktivum. Účetní

jednotka nemůže doložit existenci nehmotného aktiva, které pravděpodobně v budoucnu přinese ekonomické užitky.

Oproti tomu aktiva, která byla vytvořena vývojem, nebo ve fázi vývoje v rámci interních projektů lze považovat za nehmotné aktivum tehdy, když splňuje následující podmínky:

- aktivum bude možno po jeho dokončení využívat k ekonomické činnosti anebo prodat,
- je možné prokázat, jakým způsobem bude aktivum následně vytvářet ekonomické užitky,
- jsou dostupné odpovídající technické a finanční specifikace pro dokončení vývoje a pro následné využití, nebo prodej,
- účetní jednotka je schopna spolehlivě určit výdaje související se vznikem aktiva během fáze jeho vývoje. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005)

Samostatné pořízení (koupě)

Jedná se o nejčastější způsob pořizování nehmotných aktiv. Jeden podnik koupí od druhého v přímé transakci nehmotný majetek např.: software, logo, ochrannou známku atd. Jako protihodnotu obdrží prodávající podnik peníze nebo jiná peněžní aktiva.

Za samotné pořízení aktiva zaplatí účetní jednotka smluvní cenu, která většinou odráží budoucí ekonomické užitky plynoucí z užívání aktiva. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005)

Pořízení směnou

Nehmotná aktiva lze získat také směnou za nepeněžní aktiva nebo kombinací peněžních a nepeněžních aktiv. Náklady spojené z pořizování směnou se zachycují v reálné hodnotě s výjimkou případů kdy:

- provedená transakce nemá komerční podstatu (nevznikl zisk nebo ztráta),
- reálná hodnota směněných aktiv není spolehlivě určitelná (ocenitelná).

V případě, že nabyté aktivum není možno ocenit na reálnou hodnotu, ocení se účetní hodnotou směněného (přenechaného) aktiva.

Komerční hodnota aktiva vzniká pokud:

- parametry peněžních toků ze získaného aktiva např.: riziko, částka, načasování, se liší od parametrů peněžních toků aktiva přenechaného,
- změni se hodnota té části účetní jednotky, která byla ovlivněna směnečnou transakcí.

Pořízení podnikovou kombinací

Podnikové kombinace dle IFRS 3 probíhají na základě reálného oceňování majetku znalcem, a proto je i nehmotný majetek, který je součástí kombinace, oceněn na reálnou hodnotu k datu akvizice. Nabyvatel má povinnost k datu akvizice také samostatně vykázat goodwill a nabytá nehmotná aktiva bez ohledu na to, zda původní majitel aktivum vyhazoval či nikoliv. Může se stát, že nabyvatel získá projekt již probíhajícího výzkumu a vývoje u předchozího majitele. Takto získaný majetek však musí splňovat kritéria včetně definice nehmotného majetku, uvedené v počátku této kapitoly a účetní jednotka musí být schopná toto aktivum spolehlivě ocenit na reálnou hodnotu.

Pořízení prostřednictvím státních dotací

Stát má právo účetní jednotce přidělit, nebo na ni převést nehmotná aktiva např.: letištní přistávací práva, dovozní a vývozní licence, emisní povolenky a kvóty. Tato aktiva může účetní jednotka získat zdarma anebo za symbolickou cenu prostřednictvím státem plánovaných dotací. Státní dotace jsou upraveny standardem IAS 20 – Vykazování státních dotací a zveřejňování státní podpory. Tento standard umožňuje účetní jednotce prvotně uznat a v reálné hodnotě i vykázat nabytá nehmotná aktiva i dotaci. (IASB: IFRS, 2005)

3.2.3 Následné oceňování – modely přecenění

Aktivum v průběhu doby použitelnosti může procházet změnami. Změny, které mají vliv na vlastnosti aktiva, mohou být považovány za technické zhodnocení tehdy, pokud zvýší užitek, který z aktiva plyne a jsou-li k aktivu přiřaditelné a spolehlivě ocenitelné. Stejně jako v české účetní soustavě, tak i zde existují dva modely oceňování, které účetní jednotka může použít pro přeceňování aktiva v průběhu jeho držení.

Jedná se o tyto modely:

- model pořizovacích nákladů,
- model přeceňování.

Účetní jednotka musí pečlivě volit, jaký způsob oceňování bude využívat. Když použije na vybrané aktivum model přeceňování, tak veškerá nehmotná aktiva spadající do stejné skupiny, za předpokladu existence aktivního trhu, musí být oceněna stejným modelem. (Bohušová, 2008)

Model oceňování pořizovacími náklady

Nehmotné aktivum se po uznání oceňuje pořizovacími náklady sníženými o kumulovanou výši odpisů a kumulovanou výši ztrát ze snížení hodnoty.

Model přeceňování

Tento model využívá periodické přeceňování nehmotných aktiv na jejich reálnou hodnotu. Frekvenci, s níž se aktiva přeceňují, stanoví účetní jednotka dle potřeb v závislosti na vývoji tržních cen, tak aby nedocházelo k výraznému zkreslení skutečnosti. Po přecenění se aktivum dále amortizuje bez vlivu na odpisovou metodu. (Bohušová, 2008)

Tento model má i svá omezení a nelze jej použít na tato aktiva:

- nehmotná aktiva, která původně nesplňovala kritérium uznání,
- nehmotná aktiva oceněna jinak než výší jejich pořizovacích nákladů.

Přecenění se stává nutným v situaci, kdy se reálná hodnota aktiva výrazně liší od své účetní hodnoty. Aktiva, u kterých dochází k častým a výrazným změnám v reálné hodnotě, je nutné přeceňovat každoročně. Jestliže dochází k přecenění aktiva, tak jsou kumulované odpisy buď:

- úměrně přepočteny nové ceně aktiva, tak aby zůstala zachována kontinuita a nová účetní hodnota aktiva se rovnala přeceněné částce,
- eliminovány vůči celkové účetní hodnotě aktiva a čistá hodnota aktiva je přepočtena na novou hodnotu. (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví, 2005)

Pokud by nastala situace, že by došlo ke zvýšení hodnoty aktiva, tak toto zvýšení bude zachyceno v rozvaze ve prospěch vlastního kapitálu. Účetní jednotka může změnu uvést také ve výsledovce, za předpokladu že předchozí přecenění bylo snížení, a zrušit tak toto snížení opětovným navýšením hodnoty aktiva.

3.2.4 Amortizace

Standard po novelizaci v roce 2005 nově rozlišuje dvě skupiny nehmotných dlouhodobých aktiv a to podle jejich doby použitelnosti.

Jedná se o aktiva:

- s určitou dobou použitelnosti,
- s neurčitou dobou použitelnosti.

Pokud podnik dospěje k závěru, že používané nehmotné aktivum nemá dobu životnosti a tedy užitky z něj plynoucí nejsou omezeny časem, tak toto aktivum zařadí do druhé skupiny, „aktiva s neurčitou dobou použitelnosti“. Takto zařazené aktivum nebude následně odpisováno, ale bude každoročně testováno na možné snížení hodnoty v souladu se standardem IAS 36 – Snížení hodnoty aktiva.

Aktiva, které účetní jednotka zařadí do první skupiny „aktiva s určitou dobou použitelnosti“ jsou amortizována po celou dobu jejich životnosti a výše odpisů by měla být systematicky účtována výsledkově.

Účetní jednotka by měla volit takovou metodu odpisování, která nejlépe odráží podstatu aktiva. Pokud nelze jednoznačně určit model, který je pro aktivum specifický, tak by měla být použita metoda rovnoměrného odpisování s předpokládanou nulovou zůstatkovou hodnotou. (Dvořáková, 2014)

3.2.5 Vyřazení a likvidace

Nehmotné aktivum, stejně jako hmotné, může být vyřazeno z důvodů:

- prodeje,
- darování,
- finančního leasingu.

Pokud je aktivum vyřazeno, nebo z něj účetní jednotka již dále neočekává žádný ekonomický užitek, tak bude odúčtováno. Rozdíl mezi čistou tržbou z prodeje aktiva a účetní hodnotou vyřazeného aktiva se zobrazuje ve výsledovce za období, kdy k vyřazení došlo.

Odpisování nehmotných aktiv s konečnou dobou použitelnosti nekončí okamžikem ukončení jejich používání, ale pouze v situacích kdy je aktivum zcela odepsáno, nebo je podnikem drženo pouze za účelem následného prodeje. (Dvořáková, 2014)

3.3 Komparace standardu IAS 16 s českou účetní legislativou

V následujícím textu jsou rozebrány vybrané oblasti účetních systémů v rámci dlouhodobého hmotného majetku.

Srovnání české účetní legislativy (ČÚL) v oblasti dlouhodobého majetku s mezinárodním standardem IAS 16 je poměrně obtížné a v této kapitole jsou vytyčeny nejvýznamnější rozdíly mezi těmito systémy. Mezinárodní standardy IAS/IFRS jsou založeny na principech, čím se výrazně odlišují od české účetní legislativy, která čerpá z pravidel. České účetnictví tvoří pravidla, která mají za účel vytvořit přehledný a ucelený pohled na účetnictví. České účetnictví vymezuje způsob účtování, číslování účtů a jejich názvosloví, kdežto mezinárodní standardy se spíše zabývají jakým způsobem účetnictví vykazovat. Významným rozdílem mezi těmito systémy je pohled na daně. České účetnictví je významně ovlivněno daňovými zákony a předpisy, kdežto mezinárodní standardy tuto problematiku neřeší a daňová problematika je tedy ovlivněna pouze situací uvnitř státu, kde účetní jednotka působí.

České účetnictví ve své účtové soustavě konkrétně řeší, jaké položky může účetní jednotka zařadit mezi dlouhodobý majetek, oproti tomu standardy IAS/IFRS neobsahují žádný výčet zařaditelného dlouhodobého majetku. Aby mohlo být dle IAS/IFRS aktivum zařazeno mezi dlouhodobý majetek, musí splňovat obecnou definici podle jednotlivých standardů a základní kritéria uznání podle koncepčního rámce. Standard IAS 16 obsahuje úpravu pozemků, budov a zařízení, které jsou drženy za účelem jejich následného využití v ekonomické činnosti, v ČÚL není účel držení majetku rozhodující pro jeho vykázání.

ČÚL určuje hranice pro zařazení majetku mezi dlouhodobý, i když tato hranice může být účetní jednotkou pozměněna. Oproti tomu IAS 16 neurčuje hranici pro zařazení majetku mezi dlouhodobý, ale podmínkou pro zařazení mezi dlouhodobý majetek je doba užívání delší než jeden rok s předpokladem budoucího ekonomického užitku. Aby mohlo být takovéto aktivum zařazeno mezi dlouhodobé, tak je v ČÚL nutné splnit veškeré zákonné požadavky spojené s užíváním aktiva ještě před jeho konečným zařazením. Ve standardu IAS 16 nejsou řešeny zákonné podmínky pro zařazení aktiva, ale je zde nutné, aby aktivum bylo připraveno k zamýšlenému použití.

Významným rozdílem mezi těmito systémy je pohled na dlouhodobý majetek, který se skládá ze stálých komponent a hlavních náhradních dílů. ČÚL zařazuje a uznává tyto náhradní díly jako zásoby, ale dle IFRS splňují tyto náhradní díly definici dlouhodobého

aktiva. Při zachycení následných nákladů souvisejících s dlouhodobým majetkem se oba přístupy také liší. Standard nerozlišuje počáteční a následné výdaje, pokud oba druhy těchto výdajů splňují definici a kritéria pro uznání. Pokud však tyto výdaje definici anebo kritéria nesplní, tak jsou vykázány jako náklad období. ČÚL v této problematice využívá oblast účetnictví zabývající se opravami a technickým zhodnocením majetku tj. výdaje vynaložené na opravy a technické zhodnocení nemohou být účtovány jako samostatné nově pořízené aktivum.

V oblasti výchozího oceňování těchto dvou účetních systémů lze však také najít shodu. Jedná se o oceňování na bázi historických nákladů a oceňování pořizovací cenou. Třetí způsob oceňování formou současné hodnoty, je hojně využíván v rámci mezinárodních standardů, ale ČÚL ho nepoužívá. Další shodu lze najít v oblasti zabývající se náklady přímo přiřaditelnými, kde jak ČÚL tak IFRS vymezují náklady, které jsou přímo přiřaditelné do hodnoty nově pořizovaného majetku. V předchozím textu kapitoly 3.1.4 je uvedeno, že standard IAS 16 povoluje zahrnout do pořizovací ceny také odhadované náklady na odstranění aktiva a náklady na obnovu místa do původního stavu. ČÚL tuto operaci nepovoluje a zařazení těchto nákladů do pořizovací ceny nového dlouhodobého majetku neuznává.

Rozdíl ve vykazování změn hodnoty v ČÚL a IFRS je také výrazný. ČÚL nepřipouští přeceňování majetku na vyšší reálnou hodnotu, avšak standard IAS 16 nabízí hned dvě alternativy, kterými lze změny hodnoty majetku vykazat. Účetní jednotka, účtující dle IFRS, může dle IAS 36 majetek vykázaný v rozvaze ponechat v původní pořizovací ceně, snížené o případné ztráty ze snížení hodnoty a oprávek, anebo může tyto položky přecenit na tzv. reálnou hodnotu (fair value). ČÚL využívá pro snížení hodnoty majetku, ať dočasné nebo trvalé, tzv. opravné položky a změnu v oceňování majetku musí ze zákona pravidelně provádět k rozvahovému dni. Standardy IFRS stanovují, že podnik jakožto samostatná zodpovědná jednotka musí toto přecenění provádět pouze tehdy, když existují náznaky o změně hodnoty a bývá pravidlem, že toto přecenění, účetní jednotky vykazující dle mezinárodních standardů, provádějí jedenkrát za 3 až 5 let.

Shodu tyto dva systémy nově od roku 2010 naleznou v oblasti komponentního odpisování. Do roku 2010 v České republice neexistoval účetní princip, který by tento druh odpisování umožňoval. Tato změna měla pozitivní vliv na přehlednost rozvahy, protože zde odpadla nutnost vytvářet rezervu na opravu dlouhodobého majetku, kterou standard IAS 16 ani neuznává. Synergii našli tyto standardy v oblasti zabírající se zbytkovou hodnotou, na

kteřou kladou standardy veliký důraz při zjišťování doby užití aktiva. Novelizace vyhlášky č. 500/2002 Sb., která proběhla v roce 2009, nově zavedla pojem zbytková hodnota a účetní jednotky nově musí dbát i na faktory rizika, které by mohly ovlivnit dobu použitelnosti aktiva, tak aby co nejlépe odráželo skutečnou dobu užívání. Aplikace předešlé novelizace v ČÚL však nenachází shodu s IFRS, protože účetní jednotky vykazující podle IFRS mají povinnost zbytkovou hodnotu a dobu použitelnosti aktiva přepočítávat každoročně a účetní jednotky vykazující dle ČÚL tuto povinnost nemají a mohou tak činit pouze dobrovolně.

Vyřazování majetku je velmi specifické odvětví ať už v rámci ČÚL, tak v rámci IFRS. Majetek účtovaný dle IAS 16 může být vyřazen tehdy, když od něj účetní jednotka již dále neočekává žádný budoucí ekonomický prospěch. Oproti tomu majetek vedený v soustavě českého účetnictví může být vyřazen z těchto důvodů:

- prodej,
- likvidace společnosti,
- darování,
- vklad majetku do jiného podnikatelského subjektu,
- zničení,
- přerážení z podnikání do osobního užívání.

3.4 Komparace standardu IAS 38 s českou účetní legislativou

V následujícím textu jsou rozebrány vybrané oblasti účetních systémů v rámci dlouhodobého nehmotného majetku.

Nehmotná aktiva, jsou v systémech výkaznictví, velmi výrazně odlišeny již od prvotního rozdělení. Při porovnání IAS 38 a ČÚL vzniká odlišnost již u definice dlouhodobého nehmotného aktiva. Aby mohlo být aktivum zařazeno mezi dlouhodobé, tak musí splňovat definici dle IAS 38 – nehmotná aktiva, oproti tomu v ČÚL existuje konečný výčet aktiv, která lze jako nehmotný dlouhodobý majetek zařadit. Oblast zřizovacích výdajů je ve standardu IAS 38 řešena jako náklad současného období a zřizovací výdaje nejsou za dlouhodobý majetek považovány, protože nesplňují definici aktiva. V systému českého účetnictví byly do 1. 1. 2016 zřizovací výdaje zařazeny jako dlouhodobý nehmotný majetek tehdy, když splnily zákonem stanovené podmínky. Standardy stejně jako v předchozí kapitole 3.3 neberou v potaz výši pořizovací ceny majetku, pro zařazení mezi dlouhodobý. Česká účetní legislativa vymezuje dobu užívání jednotlivých dlouhodobých nehmotných aktiv, IFRS

však dobu použitelnosti neřeší, naopak ve standardu IAS 38 jsou definována i aktiva s neomezenou dobou použitelnosti.

Důležitým rozdílem v chápání těchto účetních systémů je pohled na výzkum a vývoj, který je chápán odlišným způsobem. Oblast výzkumu a vývoje se v oblasti IFRS rozděluje na dvě části. První část standardu hovoří o aktivech, která je možno mezi dlouhodobý nehmotný majetek zařadit a druhá říká, která aktiva zde zařadit nelze. Náklady na výzkum nejsou v rámci IAS 38 považovány za aktivum a jsou přímo přiřaditelné do nákladů současného období. Oproti tomu náklady na vývoj, za předpokladu technické proveditelnosti, záměru, možnosti dokončení, následného prodeje nebo využití k budoucí ekonomické činnosti, lze za aktivum považovat. ČÚL nerozlišuje fáze mezi výzkumem a vývojem, a náklady na výzkum a vývoj je možné považovat za aktivum tehdy, když byly vytvořeny za účelem obchodu anebo byly zakoupeny od třetích osob k následnému užívání. (Ernst & Young, 2013)

Shodu nalézají systémy v oblasti pořízení, kde oceňování nehmotných aktiv probíhá stejným způsobem. V případě, že by platba za pořizovaný nehmotný majetek byla odložena na dobu delší než běžnou, tak by účetní jednotka, která nehmotný majetek pořizovala, tuto platbu musela diskontovat a rozdíl vzniklý mezi nominální a reálnou hodnotou platby zachytit jako nákladový úrok. Oblast oceňování majetku v průběhu držení je z hlediska ČÚL velmi odlišná od IFRS, protože ČÚL umožňuje oceňování majetku pouze na bázi historických cen a oproti tomu standard dává uživateli na výběr ze dvou modelů, model pořizovací ceny a model přecenění na reálnou hodnotu.

Oblast odpisů je shodná s problematikou uvedenou v předchozí kapitole 3.3, kde oba účetní systémy nabízejí stejný metodický postup, jakým vypočítávat a provádět odpisy a také jak provádět přecenění zůstatkové hodnoty a změny doby použitelnosti majetku během jeho ekonomické činnosti. Důležitým rozdílem mezi těmito dvěma systémy je způsob zveřejňování informací, týkajících se účetního období. IFRS podrobně uvádějí, jakým způsobem mají být zveřejněny informace k jednotlivým položkám v komentáři k účetní závěrce. V ČÚL je problematika zveřejňování převedena do podoby, která účetní jednotce říká, kam má výroční zprávy a účetní závěrky zveřejňovat a ukládat.

4 Praktická aplikace ve vybrané obchodní korporaci

4.1 Charakteristika vybrané obchodní korporace

Praktická část diplomové práce vychází z informací a dat poskytnutých oslovenou obchodní korporací, která si z důvodu ochrany citlivých údajů nepřála být jmenována. Společnost si přála vystupovat pod pseudonymem KCDP, s. r. o., který má vystihovat oblast působnosti této společnosti. Společnost KCDP, s. r.o. je dceřinou společností mezinárodní skupiny vývozců stavebních a podpůrných materiálů a vztahuje se na ní povinnost vykazovat účetní závěrku dle mezinárodních standardů IAS/IFRS.

Společnost disponuje širokým spektrem dlouhodobého majetku a pro potřeby této práce byly vybrány 4 následující položky, u nichž bude analyzován rozdíl ve vykazování dle IAS/IFRS a ČÚL.

- **Změna hodnoty budovy a pozemku** – v rámci této sekce bude zpracována problematika přecenění na reálnou hodnotu,
- **komponentní odpisování** - obráběcí stroj Donatoni QUADRIX DV 1000 TOP, který je numericky řízené řezací a frézovací centrum. V rámci této sekce praktické části bude řešena problematika komponentního odpisování v rámci IAS/IFRS a ČÚL,
- **nehmotné výsledky výzkumu a vývoje** - software vytvořený vlastní činností - určený ke zpracování grafických návrhů a software zakoupený za účelem plánování objednávek a zakázek. V rámci této kapitoly bude sledována fáze výzkumu a vývoje a jejich oddělení v rámci IAS/IFRS včetně oceňování tohoto majetku dle ČÚL,
- **technické zhodnocení skladovací budovy** – stavba je používána k zastřešení hotových výrobků ze dřeva a pilin.

Vybrané položky dlouhodobého hmotného majetku budou jednotlivě analyzovány v rámci standardu IAS 16 a položky nehmotného majetku, mezi které patří také software, budou analyzovány v rámci standardu IAS 38 a českého účetního standardu 013.

V rámci praktické části této diplomové práce bude u vybraných položek majetku zkoumán dopad hospodářských operací na výsledek hospodaření a bilanční sumu společnosti. Pro přehlednost bude analýza probíhat následovně.:

- vykázání majetku podle mezinárodních standardů účetního výkaznictví - IAS/IFRS,
- vykázání stejného majetku pomocí české účetní legislativy – ČÚL,
- srovnání odlišností ve vykazování předchozích dvou úprav.

4.1.1 Účetní pravidla, postupy a zásady používané společností KCDP, s. r. o. pro vykazování dlouhodobého majetku

Veškerá pravidla pro zpracování a vytváření účetních dokumentů má společnost KCDP, s. r. o. upravena formou interních směrnic. V následující podkapitole budou rozebrána pravidla vztahující se ke způsobu vykazování dlouhodobého majetku.

Vymezení dlouhodobého hmotného majetku

Společnost uznává za dlouhodobý hmotný majetek takový majetek, jehož pořizovací cena činí více než 40 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Ostatní drobný majetek v cenovém rozhraní 5000 – 40 000 Kč je společností považován za zásoby a v okamžiku užití se účtuje přímo do spotřeby.

Vymezení dlouhodobého nehmotného majetku

Společnost považuje za dlouhodobý nehmotný majetek takový majetek, jehož celková pořizovací cena činí alespoň 60 000 Kč a doba použitelnosti je delší než 1 rok. Rovněž jako v případě hmotného majetku, společnost neeviduje drobný nehmotný majetek a proto je veškerý nehmotný majetek s pořizovací cenou nižší než 60 000 považován za zásoby a rovnou účtován do spotřeby.

Pořízení dlouhodobého majetku

Pořizovaný dlouhodobý majetek se oceňuje v pořizovací ceně, jejíž součástí jsou i náklady s pořízením související. Pokud společnost vytváří majetek vlastní činností, tak je takový majetek oceněn ve výši přímých pořizovacích nákladů. Majetek, který společnost obdržela od společníků, případně darem je oceněn formou reprodukční pořizovací ceny. Majetek je zařazen do užívání na základě protokolu, který sepíše vedoucí střediska společně se správcem majetku.

Následné oceňování majetku

Účetní jednotka si interním předpisem stanovila, že koncem každého účetního období proběhne kontrola oceňování majetku z důvodu možné změny hodnoty. Správce majetku musí za pomoci ekonomického orgánu společnosti rozhodnout, zda u majetku v průběhu

účetního období proběhla změna hodnoty, ať snížení či zvýšení, a také jestli je tato změna v oceňování trvalého, nebo pouze dočasného rázu. V případě dočasného snížení hodnoty jsou vytvořeny opravné položky a v případě trvalého snížení hodnoty bude změna v oceňování přeúčtována do nákladů s následnou změnou odpisového plánu. Z důvodu zásady opatrnosti společnost vytvoří opravné položky pro zvýšení hodnoty majetku, aby nedocházelo k nadhodnocení společnosti a zkreslení účetního výkaznictví. V rámci IAS/IFRS společnost přeceňuje majetek na reálnou hodnotu.

Způsob a doba odpisování

Odpisový plán je tvořen účetním oddělením společnosti a daňové odpisy jsou vykazovány v souladu se zákonem o daních z příjmů. Odpisy jsou vypočítávány s přesností na měsíce a odpisování majetku začíná vždy v měsíci jeho zařazení do užívání. Pro zařazení majetku do příslušné kategorie vytvořila účetní jednotka následující interní předpis:

Tab. 4.1 Doba odpisování majetku

Druh majetku	Doba odpisování
Budovy	30 let
Hmotné movité věci a jejich soubory	5 - 20 let
Výpočetní technika	2 - 4 roky
Patenty, licence	5 let
Software	3 roky
Ostatní movité a nemovité věci	2 - 10 let

Zdroj: Vlastní zpracování

Vyřazení dlouhodobého majetku

Správce majetku ve spolupráci s vedoucími středisek sledují vytíženost svěřeného majetku, a pokud by byl majetek málo využíván, tak hledají způsob jak majetek více zakomponovat do výroby. Pokud by vedoucí střediska zjistil, že využívaný majetek již nedosahuje schopnosti vytvářet produkt, tak je takový majetek nahlášen správci majetku a ten rozhodne o způsobu jeho vyřazení. Vyřazení probíhá prodejem, darováním anebo úplnou likvidací (v případě silně poškozeného majetku). Aby mohl být majetek vyřazen, musí správce majetku sepsat protokol, který podepisuje generální ředitel. Na základě podpisu tohoto protokolu, provede účetní oddělení vyřazení majetku.

Zveřejňování informací po konci účetního období

Společnost zveřejňuje veškeré požadované údaje v souladu s českou účetní legislativou a mezinárodními standardy účetního výkaznictví IAS/IFRS. Dle českých právních předpisů, sestavuje společnost, výkaz zisku a ztráty v druhovém členění, rozvahu v plném rozsahu a přílohu k účetní závěrce. Vykazování pomocí mezinárodních standardů IAS/IFRS, provádí společnost, v souladu s požadavky jednotlivých standardů.

4.2 Přecenění budovy a pozemku na reálnou hodnotu

Společnost vlastní budovu, k níž náleží pozemek o rozloze 1 km², který také patří do obchodního majetku. Budova je používána k podnikatelské činnosti. Obě složky majetku společnost pořídila na konci roku 1999 a byly zařazeny do užívání dne 1.1. 2000. Pořizovací cena budovy činila 14 250 000 Kč a byla zařazena do odpisové skupiny č. 5 s dobou použitelnosti 30 let. Společnost nastavila účetní odpisy v souladu s dobou použitelnosti budovy. Pořizovací cena pozemku činila 2 000 000 Kč a společnost jej zařadila do dlouhodobého majetku neodpisovaného.

V roce 2003 došlo k dostavbě dálnice F 14 a odborný odhadce potvrdil, že k 31.12. 2003, vlivem lepší dostupnosti regionu, došlo v oblasti působnosti účetní jednotky ke zvýšení hodnoty pozemků a budov. Odhadce nově ocenil budovu na částku 19 250 000 Kč a pozemek na 4 000 000 Kč. Společnost dále předpokládá, že odhadovaná hodnota budovy, po ukončení odpisování bude činit 3 000 000 Kč a v rámci výkaznictví systémem mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS tuto částku považuje za zůstatkovou hodnotu.

Česká účetní legislativa nevyužívá pojem zbytková hodnota, a proto tato částka není zohledněna ve výpočtu odpisů tímto systémem výkaznictví. Společnost dále stanovila, že výpočet odpisů v systému ČÚL bude probíhat lineárním (rovnoměrným) způsobem bez zvýšení odpisu v prvním roce.

Výpočet odpisů dle IAS/IFRS

Roční odpis do konce roku 2003, kdy proběhlo přecenění budovy.

$$\frac{(14\,250\,000 - 3\,000\,000)}{30} = \mathbf{375\,000\,Kč/rok}$$

Roční odpis od počátku roku 2004, tedy po přecenění na reálnou hodnotu.

$$\frac{(19\,250\,000 - 3\,000\,000)}{26} = \mathbf{625\,000\,Kč/rok}$$

Výpočet odpisů dle ČÚL

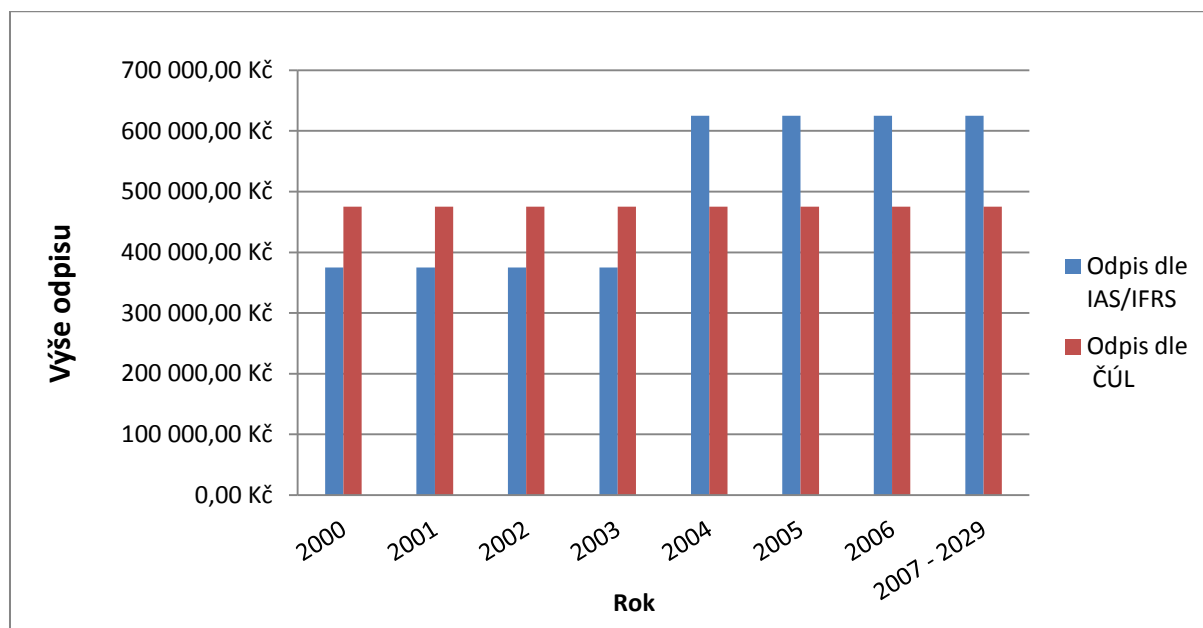
$$\frac{14\,250\,000}{30} = 475\,000 \text{ Kč/rok}$$

Tab. 4.2 Srovnání odpisů budovy dle IAS/IFRS a ČÚL (v Kč)

Rok	Odpis dle IAS/IFRS	Odpis dle ČÚL
2000	375 000	475 000
2001	375 000	475 000
2002	375 000	475 000
2003	375 000	475 000
2004	625 000	475 000
2005	625 000	475 000
2006	625 000	475 000
...
...
2029	625 000	475 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.1 Grafické srovnání odpisů budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL

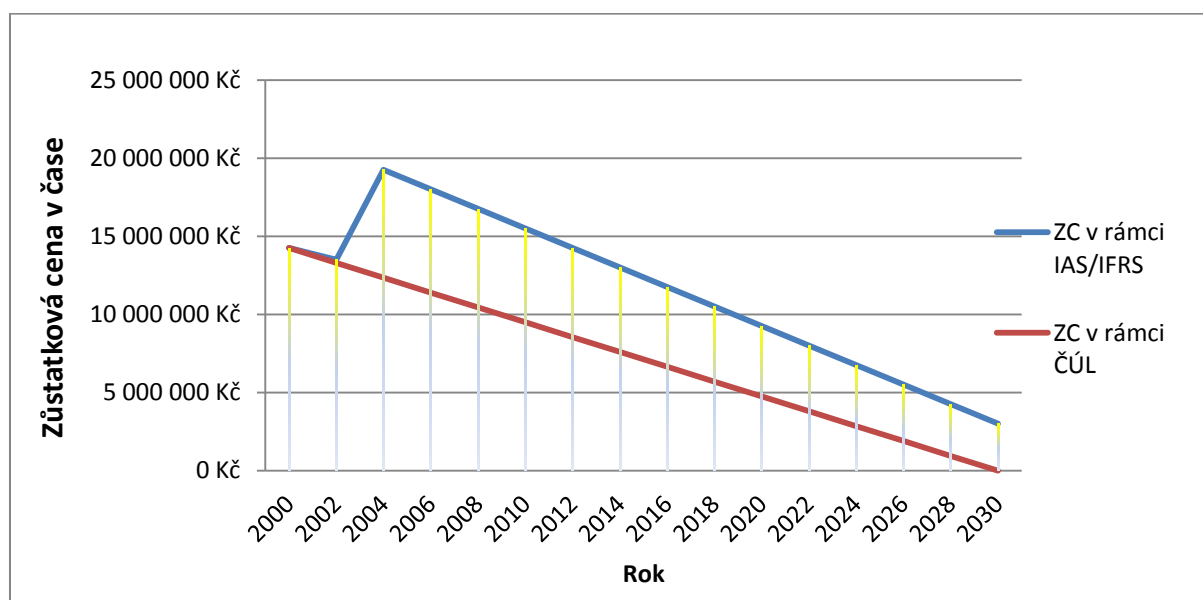


Zdroj: Vlastní zpracování

Metodika a způsob výpočtu je v obou účetních systémech obdobná. Rozdíl lze nalézt v rozdílech v oceňování, které vznikly z toho důvodu, že česká účetní legislativa nevyužívá pojem reálná hodnota a tedy reálné přecenění nezmění prvotní způsob odpisování v rámci ČÚL. Z grafu a předcházejících výpočtů lze vyčíst, že i při reálné změně hodnoty majetku nedochází v rámci české účetní legislativy k změně odpisované částky ani k prodloužení doby odpisování. Pokud by mělo dojít k změně výše odpisů v rámci ČÚL, tak by muselo dojít k situaci, kdy by došlo k trvalému snížení hodnoty. Odpisy v rámci IAS/IFRS reflektují změnu oceňování majetku a v roce 2004, kdy toto oceňování nabylo platnosti, je zvýšen roční odpis z částky 375 000 Kč na částku 625 000 Kč.

V následujícím grafu bude zpracováno porovnání změny zůstatkové ceny budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL.

Graf 4.2 Grafické zpracování vývoje zůstatkové ceny budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafického zpracování vývoje zůstatkové ceny v rámci IAS/IFRS a ČÚL je patrný rozdíl ve vykazování a postupu odpisování v rámci jednotlivých standardů. Významný rozdíl lze nalézt v porovnání vykazování hodnoty majetku v průběhu času. Reálné oceňování majetku v rámci IAS/IFRS navýšilo hodnotu majetku a v rámci tohoto přecenění zvyšuje také celkovou hodnotu dlouhodobých aktiv. V potaz je nutné brát skutečnost, že česká účetní legislativa nepoužívá pojem zůstatková hodnota, která ve vykazování pomocí IAS/IFRS činí 3 000 000 Kč oproti zcela odepsanému majetku v rámci ČÚL. Výhodou oceňování v rámci IAS/IFRS je skutečnost, že toto oceňování poukazuje na skutečnou hodnotu majetku, a proto nedochází k výraznému zkreslení.

Vliv přecenění majetku na výsledek hospodaření a bilanční sumu v rámci rozvahy

Změny ve výši odpisů významně ovlivňují výsledek hospodaření. V rámci ČÚL jsou odpisy po celou dobu odpisování konstantní, nedochází zde ani k vlivu přecenění na reálnou hodnotu a žádným způsobem není ovlivněna celková hodnota dlouhodobého majetku. Odpisování v rámci IAS/IFRS má za následek změnu hodnoty dlouhodobých aktiv a tím pádem dochází také ke změně bilanční sumy. Jelikož v roce 2003 došlo k přecenění majetku na vyšší reálnou hodnotu, doprovázené vyšší hodnotou odpisů v následujících letech, tak tato skutečnost bude ovlivňovat výsledek hospodaření směrem dolů, protože odpis je daňově uznatelným nákladem. Na výsledek hospodaření má také vliv určení výše zůstatkové hodnoty. Pokud společnost určí vyšší zůstatkovou hodnotu, tak tím sníží roční hodnotu odpisu a opačně se snížením zůstatkové hodnoty majetku bude účetní jednotka moci vykazovat vyšší roční odpis.

Pokud by v následujících letech účetní jednotka přeceněním majetku opětovně zjistila, že jeho reálná hodnota vzrostla, tak by jako v roce 2003 došlo k úpravě odpisového plánu.

Metoda přecenění na reálnou hodnotu je kvalitní způsob zobrazení skutečnosti v rámci vykazování dlouhodobého majetku, je však velmi časově a finančně náročná a proto je všeobecně ve společnostech využívána méně.

4.3 Komponentní odpisování obráběcího stroje

Společnost zakoupila a 1.7. 2008 zařadila do užívání obráběcí frézu QUADRIX DV 1000 TOP. Jedná se o vysoce výkonný obráběcí stroj, který slouží k opracovávání kamene a dřeva. Pořizovací cena stroje, se všemi souvisejícími náklady, činila 9 400 000 Kč. Stroj se skládá z šesti částí, z nichž největšímu opotřebení podléhá řezací hlava s výměnnými kotouči. Její hodnota činí 1 450 000 Kč. Při pravidelném využívání stroje, je třeba ji vyměnit jednou za 5 let. Společnost má uzavřenou smlouvu s dodavatelem stroje, že od něj po pěti letech zakoupí novou řezací hlavu za zvýhodněnou cenu 1 350 000 Kč. Stroj byl účetní jednotkou zařazen mezi dlouhodobý majetek spadající do sekce samostatných movitých věcí a jejich souborů s dobou užívání 10 let a bude odpisován rovnoměrným způsobem. Pro účely daně z příjmu byl stroj zařazen do druhé odpisové skupiny s dobou odpisování 5 let.

V rámci IAS/IFRS má účetní jednotka možnost aktivum rozdělit na samostatně odepisovatelné komponenty. Nově je stroj zařazen do dlouhodobého majetku formou dvou komponent, které jsou odpisovány samostatně v závislosti na době jejich použitelnosti. První

komponenta je samotný obráběcí stroj QUADRIX DV 1000 TOP a druhá je kotoučová obráběcí hlava. Účetní jednotka nepředpokládá, že by po ukončení odpisování byl stroj v provozuschopném stavu a proto očekává nulovou zůstatkovou hodnotu.

Tab. 4.3 Rozdělení obráběcího stroje na jednotlivé komponenty

QUADRIX DV 1000 TOP			
Rozdělení na komponenty	Komponenta č. 1	Komponenta č. 2a	Komponenta č. 2b
Rok zařazení do užívání	1. 7. 2008	1. 7. 2008	1. 7. 2013
Vstupní cena	7 950 000 Kč	1 450 000 Kč	1 350 000 Kč
Doba odpisování	12 let	5 let	5 let

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.1 Výpočet odpisů komponent v rámci IAS/IFRS

Roční odpis komponenty č. 1 - QUADRIX DV 1000 TOP

Odpis: $7\,950\,000/10 = 795\,000$ Kč/rok

Jelikož byl stroj zařazen do užívání v červenci roku 2008, tak může účetní jednotka v prvním roce uplatnit pouze odpis od 1.7. – 31.12. 2008

Měsíční odpis komponenty č. 1

Odpis: $795\,000/12 = 66\,250$ Kč/měsíc

Roční odpis komponenty č. 2a – kotoučová řezací hlava

Odpis: $1\,450\,000/5 = 290\,000$ Kč/rok

Stejně jako komponenta č. 1 byla kotoučová hlava zařazena do užívání v červenci roku 2008, takže může účetní jednotka v prvním roce užívání uplatnit odpisy pouze za měsíce od 1.7. – 31.12. 2008

Měsíční odpis komponenty č. 2a

Odpis: $290\,000/12 = 24\,167$ Kč/měsíc

Stejný způsob výpočtu bude aplikován na novou komponentu č. 2b, která byla společností zakoupena a zařazena do užívání dne 1.7. 2013 po skončení životnosti původní komponenty č. 2a.

Roční odpis komponenty č. 2b – kotoučová řezací hlava

Odpis: $1\,350\,000/5 = 270\,000$ Kč/rok

Měsíční odpis komponenty č. 2b

Odpis: $270\,000/12 = 22\,500$ Kč/měsíc

Tab. 4.4 Výpočet odpisů obráběcího stroje QUADRIX DV 1000 TOP v rámci IAS/IFRS

Rok	Počet měsíců	Komponenta č. 1		Komponenta č. 2a		Komponenta č. 2b	
		Roční odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč	Roční odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč	Roční odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč
2008	6	397 500	7 552 500	145 002	1 304 998	–	–
2009	12	795 000	6 757 500	290 000	1 014 998	–	–
2010	12	795 000	5 962 500	290 000	724 998	–	–
2011	12	795 000	5 167 500	290 000	434 998	–	–
2012	12	795 000	4 372 500	290 000	144 998	–	–
2013	6	795 000	3 577 500	144 998	0	–	–
	6			–	–	135 000	1 215 000
2014	12	795 000	2 782 500	–	–	270 000	945 000
2015	12	795 000	1 987 500	–	–	270 000	675 000
2016	12	795 000	1 192 500	–	–	270 000	405 000
2017	12	795 000	397 500	–	–	270 000	135 000
2018	6	397 500	0	–	–	135 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

4.3.2 Výpočet odpisů v rámci české účetní legislativy

Česká účetní legislativa nepovolovala až do 31. 12. 2008 využívat komponentní způsob odpisování majetku. Novelou vyhlášky č. 500/2002 Sb., která nabyla platnosti 1.1. 2009, mohou společnosti využívat komponentní způsob odpisování majetku. Jelikož však účetní jednotka zakoupila a zařadila do užívání tento majetek v roce 2008, tedy v období kdy komponentní způsob odpisování ještě nebyl povolen, tak bude obráběcí stroj včetně kotoučové řezací hlavy odpisován a účtován jako celek až do konce své životnosti.

Roční odpis obráběcího stroje QUADRIX DV 1000 TOP

Odpis: $9\,400\,000/10 = 940\,000$ Kč/rok

Jelikož byl stroj zařazen do užívání v červenci roku 2008, tak stejně jako v rámci odpisování v rámci IAS/IFRS, může účetní jednotka v prvním roce uplatnit pouze odpis od 1.7. – 31.12. 2008

Měsíční odpis

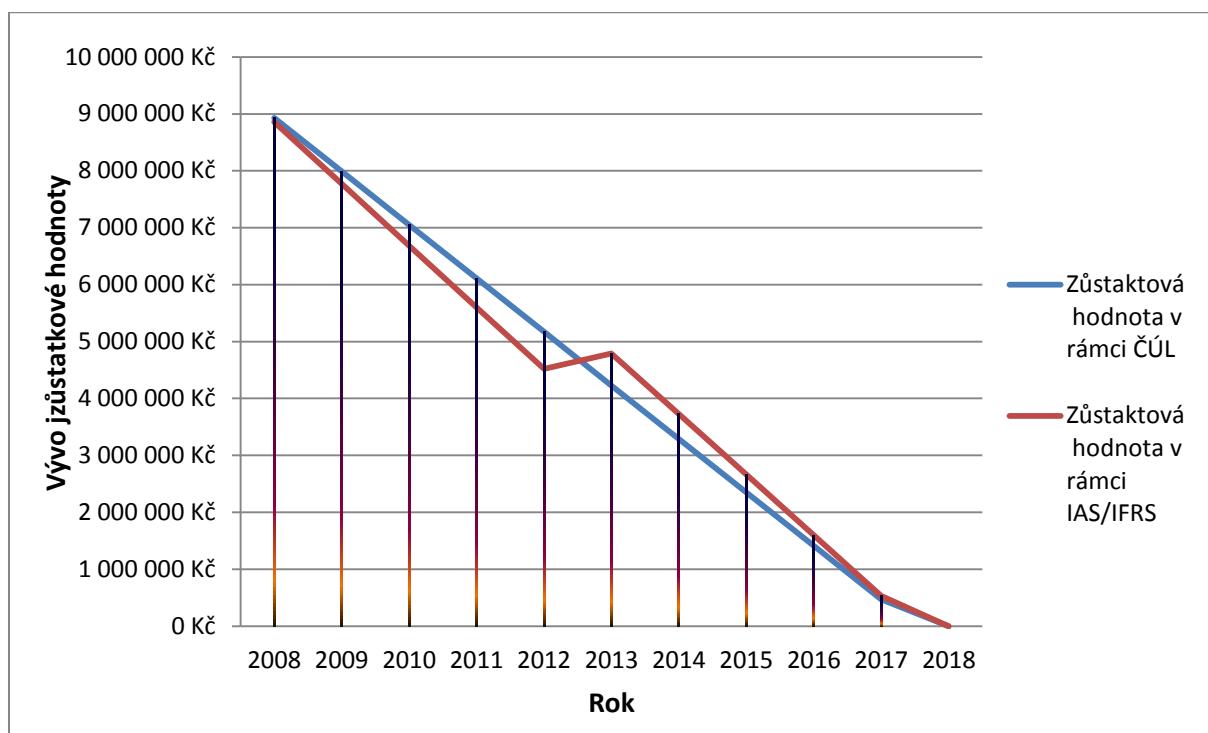
Odpis: $940\,000/12 = 78\,333$ Kč/měsíc

Tab. 4.5 odpisy obráběcího stroje QUADRIX DV 1000 TOP v rámci ČÚL

Rok	Počet měsíců	Roční odpis v Kč	Zůstatková hodnota v Kč
2008	6	469 998	8 930 002
2009	12	940 000	7 990 002
2010	12	940 000	7 050 002
2011	12	940 000	6 110 002
2012	12	940 000	5 170 002
2013	12	940 000	4 230 002
2014	12	940 000	3 290 002
2015	12	940 000	2 350 002
2016	12	940 000	1 410 002
2017	12	940 000	470 002
2018	6	470 002	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.3 Vývoj zůstatkové ceny obráběcího stroje dle IAS/IFRS a ČÚL



Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je z výše uvedeného grafu patrné, tak komponentní forma odpisování v rámci IAS/IFRS má rychlejší průběh poklesu zůstatkové hodnoty, než je tomu v rámci ČÚL. V roce 2013, kdy došlo k výměně komponenty, dochází k opětovnému navýšení zůstatkové hodnoty stroje a díky této skutečnosti budou dále vykazovány vyšší odpisy než je tomu v rámci ČÚL.

4.3.3 Porovnání vlivu odpisování na výsledek hospodaření

V následující části kapitoly zabývající se porovnáním komponentního odpisování je zpracována problematika vlivu odpisů na hospodářský výsledek společnosti KCPD, s. r. o.

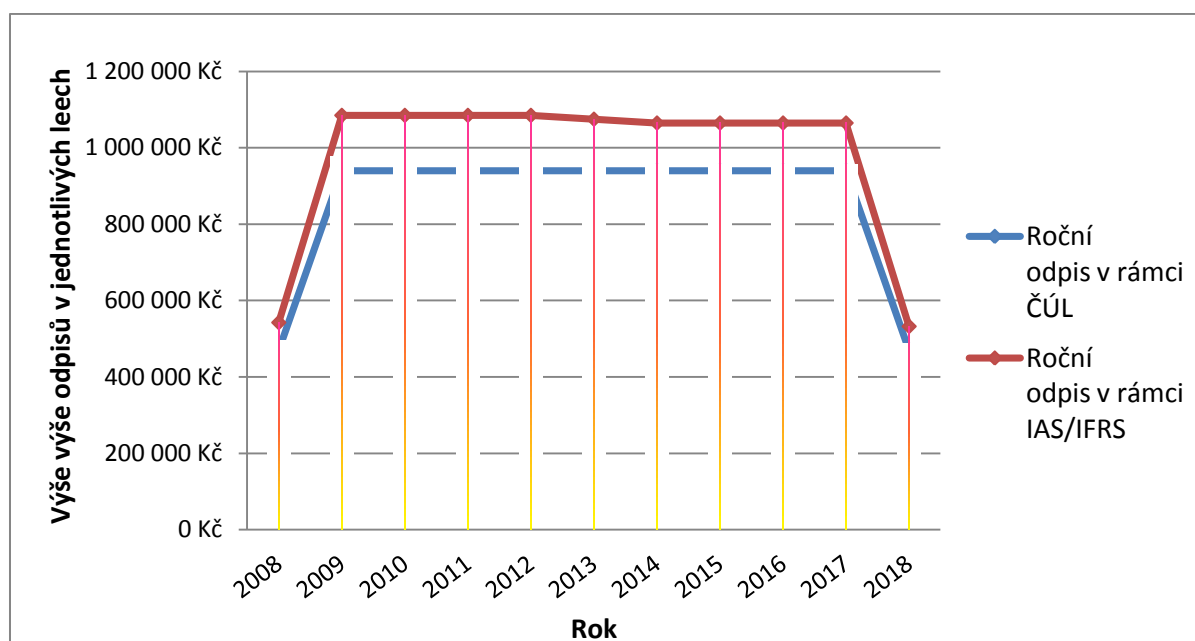
Tab. 4.6 Odpisy obráběcího stroje v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Rok	Roční výše odpisů v rámci ČÚL v Kč	Roční výše odpisů v rámci IAS/IFRS v Kč
2008	469 998	542 502
2009	940 000	1 085 000
2010	940 000	1 085 000
2011	940 000	1 085 000
2012	940 000	1 085 000
2013	940 000	1 074 998

2014	940 000	1 065 000
2015	940 000	1 065 000
2016	940 000	1 065 000
2017	940 000	1 065 000
2018	470 002	532 500

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.4 Grafické porovnání výše odpisů obráběcího stroje dle IAS/IFRS a ČÚL



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné že odpisy vykazované v rámci IAS/IFRS jsou po celou dobu užívání majetku vyšší než odpisy v rámci ČÚL. Z této skutečnosti vyplývá, že účetní jednotka může tímto způsobem odpisování uplatnit větší množství nákladů a tak snížit svůj hospodářský výsledek. Z velké části je to způsobeno tím, že účetní jednotka v rámci komponentního odpisování zakoupí novou řeznou hlavu a tím opětovně navýší hodnotu, ze které se následně vypočítávají odpisy.

4.4 Nehmotné výsledky výzkumu a vývoje

4.4.1 Software vytvořený vlastní činností

Společnost roku 2012 započala výzkum grafického softwaru pro zpracování návrhů staveb. Software byl dokončen 25.12. 2013 a zařazen do užívání ke dni 1.1. 2014. Software je jednoznačně identifikovatelný, spolehlivě oceněn na úrovni vlastních nákladů a bude dále obchodován za úplatu jiným společnostem. Celkové vynaložené náklady na pořízení tohoto softwaru činily 243 000 Kč. Z pohledu IAS/IFRS byly náklady dále rozděleny na jednotlivé fáze. Náklady vynaložené na fázi výzkumu činily 148 500 Kč a náklady na vývoj činily 94 500 Kč.

Dle kritérií a definice uznání tohoto aktiva v rámci mezinárodních účetních standardů jsou vynaložené náklady na výzkum zahrnuty do nákladů období, ve kterém byly vynaloženy a neovlivňují výslednou cenu dlouhodobého nehmotného majetku. Tento software také splňuje definici uznání v rámci české účetní legislativy a to překročením doby použitelnosti 1 rok a vstupní cenou vyšší než 60 000 Kč.

Vlastní náklady v rámci ČÚL činí 243 000 Kč

Vlastní náklady v rámci IAS/IFRS činí 94 500 Kč

Společnost má v interní směrnici stanoveno, že software spadající do sekce dlouhodobého majetku bude amortizován (odpisován) po dobu 3 let bez určení zůstatkové hodnoty.

Výpočet roční výše odpisů v rámci jednotlivých systémů účetního výkaznictví

Odpis dle ČÚL: $243\,000/3 = 81\,000$ Kč/rok

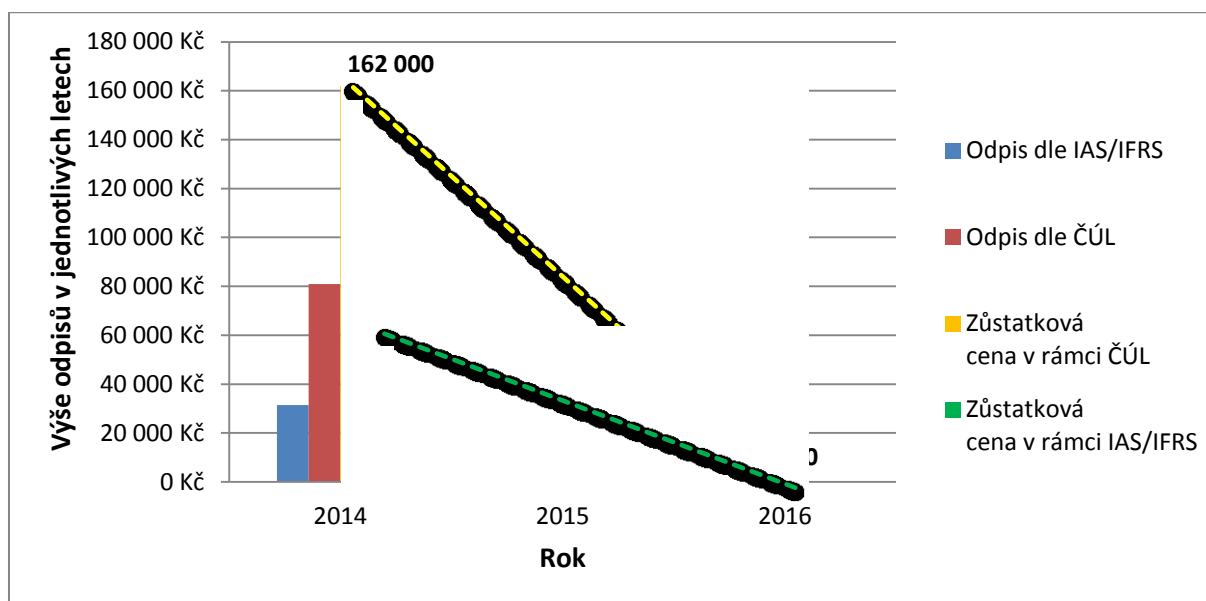
Odpis dle IAS/IFRS: $94\,500/3 = 31\,500$ Kč/rok

Tab. 4.7 Odpisy grafického softwaru vytvořeného vlastní činností v rámci ČÚL a IAS/IFRS

Rok	ČÚL		IAS/IFRS	
	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč	Odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2014	81 000	162 000	31 500	63 000
2015	81 000	81 000	31 500	31 500
2016	81 000	0	31 500	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.5 Vývoj odpisů a zůstatkové ceny grafického softwaru



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu je patrné, že mezinárodní účetní standardy využívají zcela odlišný pohled na sekci výzkumu a vývoje než česká účetní legislativa. V rámci IAS/IFRS jsou náklady na výzkumnou část projektu zahrnovány do nákladů běžného období a celkovou hodnotu majetku, která se dále uvádí v evidenci dlouhodobého nehmotného majetku, činí pouze vývojová část. V rámci ČÚL nedochází k rozlišování mezi fází výzkumu a fází vývoje a proto je majetek do evidence zaveden v celkově vyšší vstupní ceně. Jelikož v účtování systémem ČÚL je vstupní hodnota majetku vyšší než u majetku vedeného v rámci IAS/IFRS, tak může společnost ročně uplatnit větší množství odpisů a tak více snížit svůj hospodářský výsledek.

Nákladové pojetí grafického softwaru a vliv na výsledek hospodaření

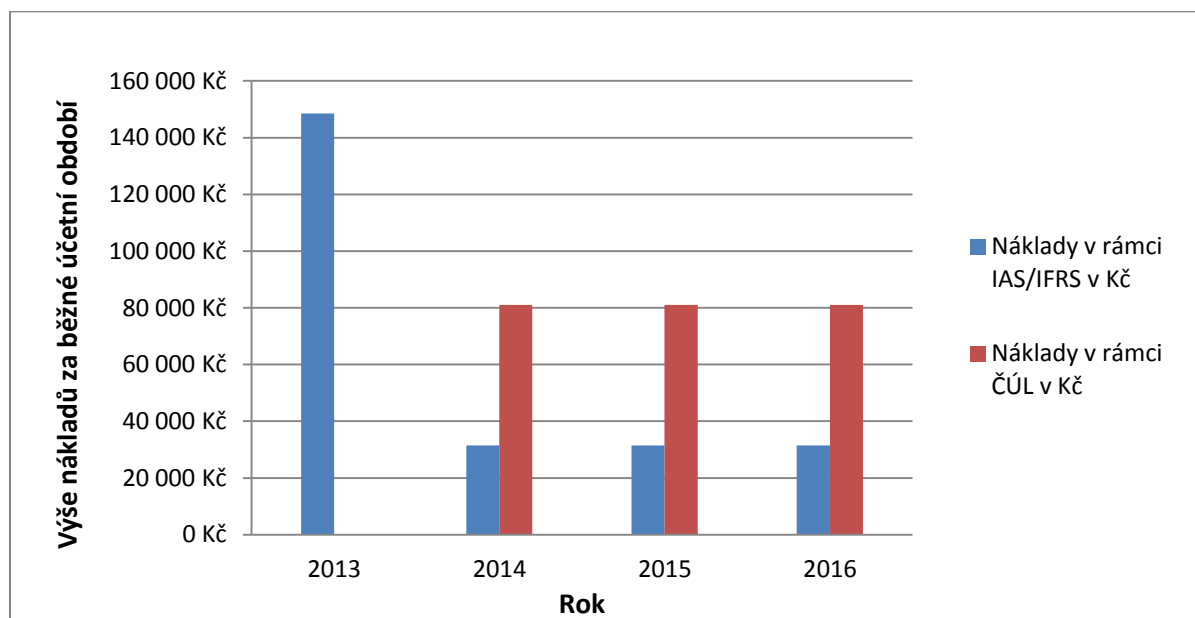
Z výše uvedeného textu vyplývá, že společnost díky odpisování softwaru v rámci ČÚL může více snížit svůj hospodářský výsledek, protože jednotlivé odpisy jsou vyšší než odpisy v rámci IAS/IFRS. Tato skutečnost je pojata z hlediska odpisů, ale neodpovídá skutečnému množství nákladů, které jsou vynaloženy v prvním účetním období. Vykazovaná výše nákladů v rámci IAS/IFRS bude v prvním roce užívání jiná než v následujících letech a to díky fázi výzkumu, která se nezapočítává do vstupní ceny majetku při jeho tvorbě, ale je převáděna přímo do nákladů běžného období.

Tab. 4.8 Porovnání velikosti nákladů plynoucích z nehmotných výsledků výzkumu a vývoje

Rok	Náklady v rámci IAS/IFRS v Kč	Náklady v rámci ČÚL v Kč
2013	148 500	0
2014	31 500	81 000
2015	31 500	81 000
2016	31 500	81 000

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.6 Velikost nákladů uplatněných v jednotlivých letech



Zdroj: Vlastní zpracování

Shrnutím této kapitoly by se dalo říci, že společnosti účtující majetek systémem mezinárodních standardů účetního výkaznictví mohou díky rozdělení nákladů na výzkumnou a vývojovou fázi uplatnit větší množství nákladů v prvotní fázi svých výzkumných projektů. Společnosti, které se zaměřují spíše na dlouhodobější a stálejší sumu uplatňovaných nákladů formou odpisů, by v tomto případě volily systém českých účetních standardů. Výsledná suma uplatněných nákladů je stejná, ale v rámci IAS/IFRS dochází k většímu snížení hospodářského výsledku v prvotní fázi projektu.

4.4.2 Kalkulační software BASMATIK

Roku 2006 zakoupila společnost KCDP, s. r. o., software BASMATIC za účelem plánování objednávek a strukturalizaci zakázek. Tento software je schopen po zadání určitých parametrů navrhnout nejvhodnější termín objednávání nových surovin a zároveň slouží ke klientskému užítí v oblasti zadávání zakázek třetí stranou. Software automaticky objednává skladové zásoby při zjištění, že skutečné množství zásob nebude odpovídat potřebě v následujícím měsíci. Pořizovací cena softwaru činila 69 900 Kč. Jelikož byl software vytvořen na soukromou objednávku a jeho parametry byly velmi specifické, tak u něj v době zařazení do užívání, nebyla určena doba použitelnosti. V počátku roku 2008 se na trhu začaly objevovat různé typy softwarů, které byly svými parametry a schopností strukturalizovat zakázky softwaru BASMATIC natolik podobné, že se společnost rozhodla určit dobu použitelnosti na dobu 3 let. Do užívání byl software zařazen k datu 1.2. 2006 a v souvislosti s prvotně neurčitou dobou použitelnosti nebyla stanovena žádná zůstatková hodnota.

Jelikož se jedná o majetek, jehož zařazení mezi dlouhodobý nehmotný neprovází žádné odlišnosti mezi oběma účetními systémy, tak bude výše odpisů v rámci IAS/IFRS a ČÚL totožná. Rozdíl však lze nalézt v období, kdy budou odpisy vykázány. Jelikož společnost v prvotní fázi užívání softwaru neuvažovala nad určitou dobou použitelnosti, tak započne odpisování majetku až v únoru roku 2008, kdy bylo rozhodnuto o určité době užívání. ČÚL legislativa nepřipouští neurčitou dobu použitelnosti majetku a proto má majetek v rámci tohoto účetního systému vždy určitou dobu použitelnosti započatou ke dni zařazení majetku do užívání.

Roční odpis objednávkového softwaru BASMATIC v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Odpis: $69\,900/3 = 23\,300$ Kč/rok

Jelikož byl stroj zařazen do užívání v únoru 2006, tak může účetní jednotka v prvním roce užívání uplatnit pouze odpis od 1.2. – 31.12. 2006.

Měsíční odpis

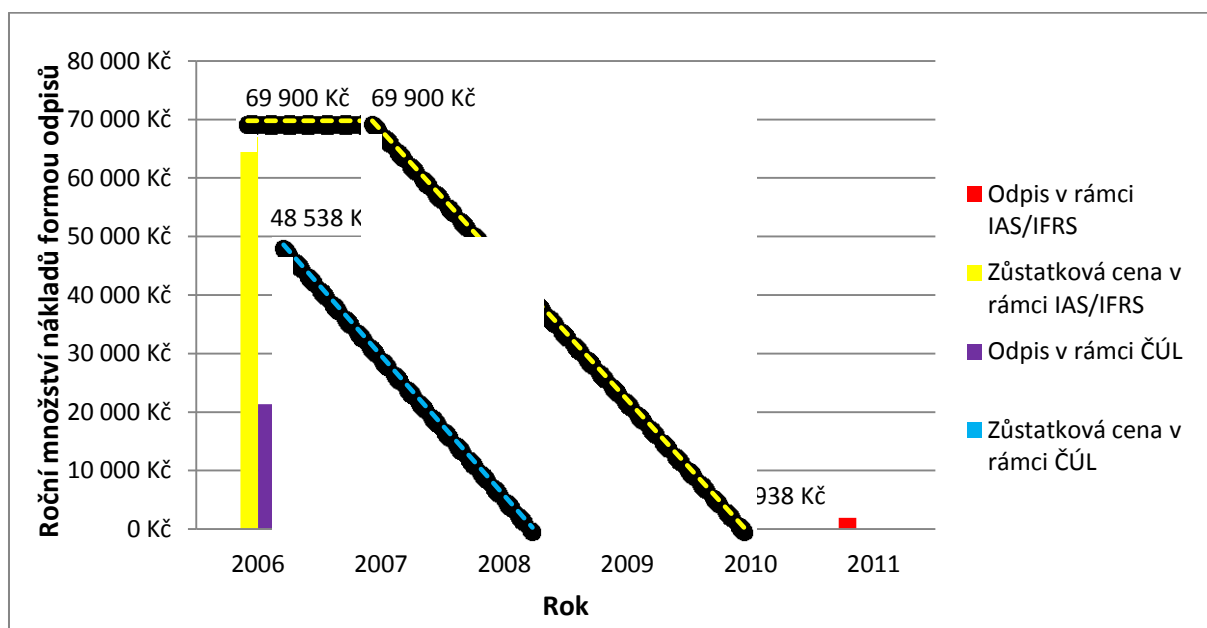
Odpis: $23\,300/12 = 1\,942$ Kč/měsíc

Tab. 4.9 Odpisy objednávkového softwaru BASMATIC

Rok	Odpis v rámci IAS/IFRS			Odpis v rámci ČÚL		
	Počet měsíců odpisování	Roční odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč	Počet měsíců odpisování	Roční odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2006	–	–	69 900	11	21 362	48 538
2007	–	–	69 900	12	23 300	25 238
2008	11	21 362	48 538	12	23 300	1 938
2009	12	23 300	25 238	1	1 938	0
2010	12	23 300	1 938	–	–	–
2011	1	1 938	0	–	–	–

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.7 Vývoj odpisů a zůstatkové ceny objednávkového softwaru BASMATIC



Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu a předchozího výpočtu je patrné, že náklady vykázané účetní jednotkou v rámci IAS/IFRS začínají ovlivňovat výsledek hospodaření až v roce 2008 po určení doby životnosti. V předchozích letech neovlivňuje majetek výsledek hospodaření, protože není odpisován. V rámci ČÚL je majetek odpisován již od jeho zařazení v roce 2006 a ihned ovlivňuje výši nákladů uplatněných v běžném účetním období. Zhodnocení, který z uvedených postupů je pro společnost výhodnější není jednoznačné, protože určením doby

životnosti až v průběhu let, mohla společnost korigovat výsledek hospodaření formou aditivních nákladů až v letech, kdy je potřebovala. Výsledná výše uplatněných nákladů je totožná, takže nedošlo k žádnému znevýhodnění v účtování oběma účetními systémy.

4.5 Technické zhodnocení skladovací budovy

Společnost KCDP, s. r. o. provedla roku 2010 přístavbu nadzemního patra skladovací budovy sloužící k uskladnění hotových výrobků ze dřeva pilin a jejich součástí. Sklad byl původně společností zařazen do užívání ke dni 31.1. 2008 mezi dlouhodobý hmotný majetek s pořizovací cenou 1 425 500 Kč a dobou životnosti 50 let. Společnost po zařazení a započetí používání skladu zjistila, že skladovací prostor nedosahuje potřebných hodnot a proto provedla přístavbu nadzemního patra v hodnotě 1 147 999 Kč. Jelikož došlo ke změně vzhledu původního aktiva, včetně změn vlastností a použitelnosti, tak se jedná o technické zhodnocení jak dle IAS/IFRS, tak dle ČÚL. Stavba nadzemního patra byla dokončena v říjnu roku 2010 a aktivace tohoto technického zhodnocení proběhla ke dni 1.1. 2011. Účetní jednotka určila, že bude sklad odpisován lineární metodou bez zůstatkové hodnoty, protože neočekává, že by po ukončení odpisování bylo se skladem obchodováno.

Odpisování majetku, na kterém proběhlo technické zhodnocení, se liší ve způsobu výpočtu. První dva roky bude odpisování probíhat stejným způsobem jako u jiného dlouhodobého hmotného majetku, ale po provedení technického zhodnocení dochází ke změně vzorce na výpočet odpisů lineární metodou.

Roční odpis skladovací budovy před provedením technického zhodnocení

Odpis: $1\,425\,500/50 = 28\,510$ Kč/rok

Vzorec pro výpočet odpisů po provedení technického zhodnocení

$$\text{V rámci ČÚL:} \quad \frac{\text{Zůstatková cena} + \text{technické zhodnocení}}{\text{zbytková doba životnosti}} \quad (4.1)$$

$$\text{V rámci IAS/IFRS:} \quad \frac{\text{Zůstatková cena} + \text{technické zhodnocení} - \text{zbytková hodnota}}{\text{zbytková doba životnosti}} \quad (4.2)$$

Roční odpis skladovací budovy po provedení technického zhodnocení

Odpis: $(1\,339\,970 + 1\,147\,999)/47 = 52\,936$ Kč/rok

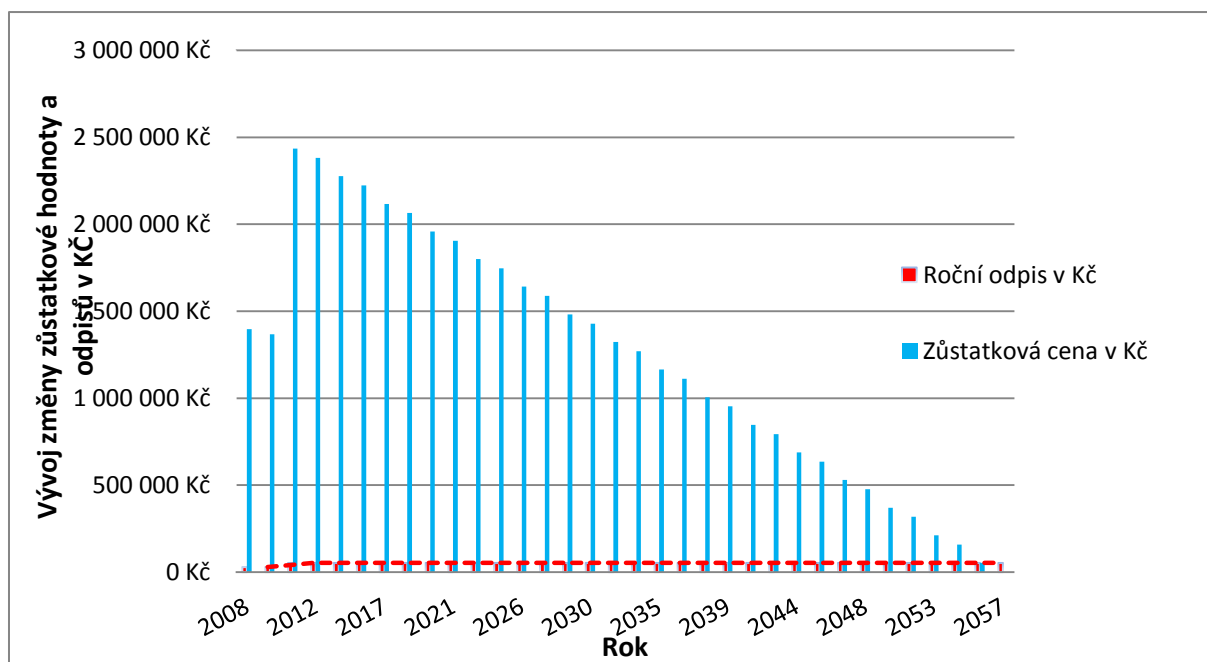
Jelikož je zbytková hodnota nulová, tak je možné provést analýzu výše odpisů souhrnně v následující tabulce.

Tab. 4.10 Odpisy skladovací budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Rok	Odpis v rámci IAS/IFRS a ČÚL	
	Roční odpis v Kč	Zůstatková cena v Kč
2008	28 510	1 396 990
2009	28 510	1 368 480
2010	28 510	1 339 970
2011	52 936	2 435 033
2012	52 936	2 382 097
2013	52 936	2 329 161
...
...
2055	52 936	105 849
2056	52 936	52 913
2057	52 913	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Graf 4.8 Vývoj odpisů a zůstatkové ceny skladovací budovy



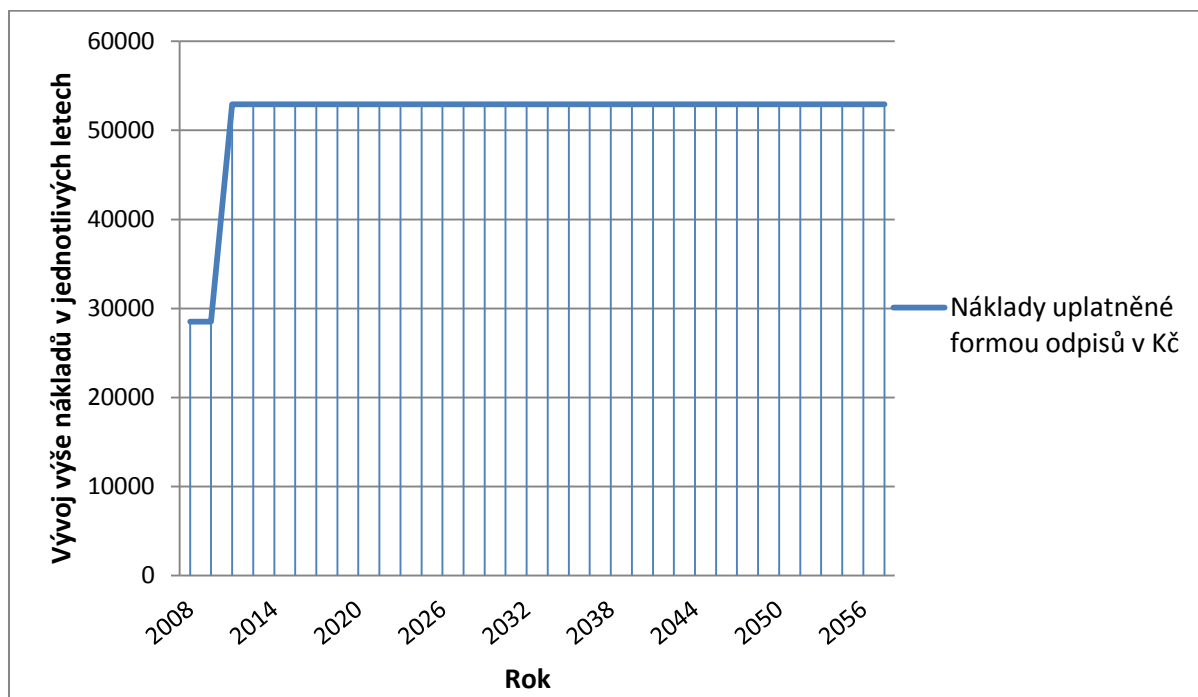
Zdroj: Vlastní zpracování

Účetní jednotka až do aktivace technického zhodnocení vypočítala odpisy standardním lineárním způsobem výpočtu. V roce aktivace nově vzniklého technického zhodnocení, byl upraven odpisový plán, který již počítá se zvýšenou vstupní cenou skladu. Odpisy jsou dále vypočítané ze zvýšené zůstatkové ceny skladu. V rámci ČÚL je možno o zůstatkové hodnotě účtovat od roku 2009, ale jelikož společnost stanovila nulovou zůstatkovou hodnotu skladu po ukončení jeho odpisování, tak probíhá výpočet odpisů v rámci obou systému výkaznictví totožně. Pokud by společnost při pořízení tohoto majetku stanovila zůstatkovou hodnotu, tak by nastala situace rozdílné výše odpisů v rámci obou účetních systémů, protože majetek byl pořízen v roce 2008, kdy ještě o zůstatkové hodnotě ČÚL nemohla účtovat.

Vliv technického zhodnocení na výsledek hospodaření a výkaz zisku a ztráty

Toto technické zhodnocení bude mít jak z pohledu IAS/IFRS, tak z pohledu ČÚL stejný dopad na výsledek hospodaření a rozvahu. Náklady formou odpisů, které uplatňuje účetní jednotka formou odpisů, jsou totožné. V roce 2011 došlo k dokončení nadzemní části skladovací budovy a náklady, které společnost jednorázově vynaložila, budou snižovat výsledek hospodaření a daňovou povinnost v následujících letech. Čím jsou odpisy vyšší, tím jsou vyšší náklady a v závislosti na tom se snižuje výsledek hospodaření.

Graf 4.9 Výše nákladů v závislosti na provedeném technickém zhodnocení



Zdroj: Vlastní zpracování

Aktivní strana rozvahy bude po provedeném technickém zhodnocení vykazovat aktivní přírůstek v rámci dlouhodobého hmotného majetku. K aktivaci technického zhodnocení dle

ČÚL dochází tehdy, když souhrnná výše nového technického zhodnocení překročí účetní jednotkou stanovenou částku 40 000 Kč. Aktivní strana rozvahy bude navýšena o 1 147 999 Kč. V rámci IAS/IFRS dojde také k navýšení aktivní strany rozvahy v sekci pozemků budov a zařízení dle IAS 16.

5 Závěr

Dlouhodobý majetek je podstatnou a nezbytnou částí každé účetní jednotky. Bez majetku, ať se jedná o dlouhodobý nebo krátkodobý hmotný, nehmotný nebo finanční, by žádná společnost nemohla provádět svou podnikatelskou činnost. Majetek je jedním z činitelů, který má vliv na tvorbu výsledku hospodaření a podává pohled na společnost z hlediska způsobu prováděné podnikatelské činnosti. Pro společnost je důležité a nezbytné mít správně vykázanou výši aktiv, protože investor, jakožto hybná ekonomická síla, analyzuje výkaznictví společnosti včetně její skladby aktiv a až následně se rozhoduje, zda do společnosti investuje či nikoliv. Pokud má společnost nepřehledné výkaznictví, nebo jej vůbec nezveřejňuje, tak se může dostat do situace, že se stane nedůvěryhodnou a neatraktivní pro investování. Oblast dlouhodobého majetku je v rámci obou účetních systémů stále velmi rozmanitá a existuje zde velké množství rozdílů ve vykazování. Pokud dochází k významnému rozdílu z důvodu aplikace odlišného systému výkaznictví, tak se může stát, že investor nedokáže zjistit ten potřebný druh informací k tomu, aby reálně provedl investici.

Český systém výkaznictví pracuje na kontinentálním přístupu založeném na předpisech, normách a vyhláškách a je úzce svázán s daňovými předpisy. Mezinárodní standardy účetního výkaznictví vychází z anglosaského přístupu, který dává přednost obsahu před formou a je založen na standardech a principech vycházejících ze zvykového práva. Významným rozdílem mezi těmito systémy je fakt, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví nejsou ovlivněny problematikou daní a jsou aplikovány formou doporučení. Oproti tomu systém České účetní legislativy spíše přikazuje co, kdy a jakým způsobem musí účetní jednotka vykázat. Mezi oběma přístupy ke zpracování účetního výkaznictví probíhá harmonizace a ČÚL postupně přejímá některé prvky IAS/IFRS. Jako jedny z významných prvků, které byly ČÚL přejaty lze uvést zavedení zbytkové hodnoty v roce 2009, komponentní způsob odpisování od roku 2010 a změna v oblasti zřizovacích výdajů, které od 1. ledna 2016 již nepatří mezi dlouhodobý hmotný majetek.

Cílem této diplomové práce je porovnání rozdílů ve vykazování dlouhodobých aktiv v rámci Mezinárodních standardů účetního výkaznictví a České účetní legislativy a tento cíl byl splněn. Práce je strukturalizována tak, aby obsahově splnila zadané téma. Majetek, na kterém byla prováděna analýza rozdílu ve vykazování, vlastní firma, která si sama zvolila jméno KCDP, s. r. o., pod kterým chce v rámci této diplomové práce vystupovat. V práci byly analyzovány rozdíly ve vykazování reálného přecenění majetku, rozdíly v rámci nehmotných výsledků výzkumu a vývoje a jejich vlivu na výši nákladů v běžném účetním období. Byla

provedena analýza rozdílů ve vykázání komponentních odpisů na konkrétním zařízení. Byl pořízen software s neurčitou dobou použití, kterou Česká účetní legislativa nepovoluje. A nakonec byla provedena analýza technického zhodnocení skladovací budovy.

Přecenění budovy v rámci kapitoly 4.2 bylo provázeno významným rozdílem ve velikosti ročních odpisů. Odpis vypočtený v rámci IAS/IFRS činil v období před přeceněním na reálnou hodnotu částku 375 000 Kč oproti ročnímu odpisu 475 000Kč v rámci České účetní legislativy. Tento rozdíl byl způsoben tím, že společnost majetek pořídila v roce 2000, kdy Česká účetní legislativa ještě nepoužívala pojem zůstatková hodnota, a proto nemohla být zakomponována do vytvářeného odpisového plánu. V roce 2004 odborný odhadce přecenil sklad z původní hodnoty 14 250 000Kč na reálnou hodnotu 19 250 000Kč. Odpisy v rámci IAS/IFRS refletovaly tuto změnu ocenění majetku a v okamžiku kdy toto ocenění nabylo platnosti, byl upraven odpisový plán a zvýšen roční odpis z částky 375 000 Kč na částku 625 000 Kč. Česká účetní legislativa nepovoluje přecenění majetku na reálnou hodnotu a proto se hodnota skladu ani roční odpis 475 000Kč nezměnil. Reálné ocenění v rámci IAS/IFRS navýšilo hodnotu majetku a zároveň zvýšilo celkovou hodnotu dlouhodobých aktiv o 5 000 000Kč. Jelikož zůstatková hodnota skladu po ukončení odpisování v rámci IAS/IFRS byla 3 000 000 Kč a v rámci České účetní legislativy byla nulová, tak se dá říci, že Mezinárodní standardy účetního výkaznictví podávají věrnější obraz o skutečném hospodaření účetní jednotky v čase.

Významný rozdíl ve vykázání lze spatřit v rámci kapitoly 4.4.1, kdy společnost vlastní činností pořídila grafický software. Dochází zde k odlišnostem vznikajícím díky vzájemnému oddělení fáze výzkumu a vývoje v rámci IAS/IFRS, kde jsou tyto části od sebe odděleny a vykázány zvlášť. V rámci účtování dle IAS/IFRS byl majetek zařazen do užívání v hodnotě 94 500Kč ale společnost mohla uplatnit náklady na výzkum v částce 148 500Kč a snížit tak svůj výsledek hospodaření. Oproti tomu v rámci České účetní legislativy nelze oddělit fázi výzkumu a vývoje a výše odpisů byla vypočítána z celkové ceny softwaru, která po jeho dokončení činila částku 243 000Kč. Roční odpis v rámci České účetní legislativy činil 81 000Kč a v rámci IAS/IFRS pouze částku 31 500Kč. Celková výše uplatněných nákladů bude po ukončení odpisování v obou systémech výkaznictví stejná. Existence tak významného rozdílu v možnosti jednorázového uplatnění nákladů, může mít však významný vliv na budoucí investiční rozhodování této účetní jednotky.

V rámci kapitoly 4.3 je zpracována problematika komponentního odpisování obráběcího stroje QUADRIX DV 1000 TOP. Stroj byl zařazen do užívání v roce 2008, kdy Česká účetní legislativa nepovolovala společností využívat komponentní způsob odpisování, a proto zde vzniká rozdíl ve výši odpisů a celkové hodnotě dlouhodobých aktiv. V rámci IAS/IFRS mohla společnost díky komponentní metodě odpisování uplatnit náklady v celkové výši 10 750 000 Kč a v rámci České účetní legislativy pouze náklady ve výši 9 400 000 Kč. Rozdíl 1 350 000 Kč vzniká díky obnově a následnému odpisování původní komponenty.

Kapitola 4.4.2, jež se zabývá pořízením objednávkového softwaru BASMATIC poukazuje na rozdíl ve vykázání softwaru, který má určitou a neurčitou dobu životnosti. Z analýzy pořízení tohoto softwaru je patrné, že náklady v celkové výši 69 900 vykázané účetní jednotkou v rámci IAS/IFRS začínají ovlivňovat výsledek hospodaření až v roce 2008 po určení doby životnosti. V předchozích letech neovlivňuje tento majetek výsledek hospodaření, protože není odpisován. V rámci ČÚL je majetek odpisován již od jeho zařazení v roce 2006 a ihned ovlivňuje výši nákladů uplatněných v běžném účetním období. Zhodnocení, který z uvedených postupů je pro společnost výhodnější není jednoznačné, protože určením doby životnosti až v průběhu let, mohla společnost korigovat výsledek hospodaření formou aditivních nákladů až v letech, kdy je potřebovala. Výsledná výše uplatněných nákladů je totožná, takže nedošlo k žádnému znevýhodnění v účtování oběma účetními systémy.

Závěrečnou kapitolou analýzy vybraných majetků společností KCDP, s. r. o., byla analýza rozdílů ve vykazování technického zhodnocení. Z analýzy vyplývá, že technické zhodnocení bude mít jak z pohledu IAS/IFRS, tak z pohledu ČÚL stejný dopad na výsledek hospodaření a rozvahu. Náklady formou odpisů, které v souhrnné výši činily 2 573 499 Kč uplatňuje účetní jednotka formou odpisů a v obou způsobech výpočtu jsou totožné. V roce 2011 došlo k dokončení nadzemní části skladovací budovy v celkové hodnotě 1 147 999 Kč a tyto náklady, které společnost jednorázově vynaložila, budou snižovat výsledek hospodaření a daňovou povinnost v následujících letech formou odpisů. Rozdíl, který by mohl ovlivnit rozvahu nebo výsledek hospodaření mezi oběma účetními systémy v rámci této kapitoly nevznikl, protože společnost nepředpokládá, že by sklad po ukončení odpisování přestala používat a nestanovila žádnou zůstatkovou hodnotu.

Závěrečným shrnutím se dá říci, že oba systémy výkaznictví mají své plusy i minusy a vzájemná harmonizace je vítaným zkvalitněním účetního výkaznictví. Hledisko věrného a poctivého obrazu skutečnosti více podporuje systém Mezinárodních standardů účetního

výkaznictví, protože v něm existují specifika, která Česká účetní legislativa doposud nepoužívá např. přecenění na reálnou hodnotu, nebo také dočasné přecenění majetku směrem vzhůru.

Seznam použité literatury

Literatura:

BLECHOVÁ, Beata a Jana JANOUŠKOVÁ. *Podvojně účetnictví v příkladech 2012*. 12. vyd. Praha: Grada, 2012. ISBN 978-80-247-4185-7.

BOHUŠOVÁ, Hana. *Harmonizace účetnictví a aplikace IAS/IFRS: vybrané IAS/IFRS v podmínkách českých podniků*. Praha: ASPI, 2008. 307 s. ISBN 978-80-7357-366-9.

DVOŘÁKOVÁ, Dana. *Finanční účetnictví a výkaznictví podle mezinárodních standardů IFRS*. 4. vyd. Brno: BizBooks, 2014. 327 s. ISBN 978-80-265-0149-7.

KOVANICOVÁ, Dana. *Abeceda účetních znalostí pro každého*. 20.vyd. Praha: BOVAPOLYGON, 2012. 412 s. ISBN 978-80-7273-169-5.

KRUPOVÁ, Lenka. *IFRS Mezinárodní standardy účetního výkaznictví*. Praha: VOX, 2009. 804 s. ISBN 978-80-86324-76-0.

MEZINÁROVNÍ STANDARDY ÚČETNÍHO VÝKAZNICTVÍ (IFRS) 2005. Praha: *International Accounting Standards Board, 2005*. ISBN 80-239-5721-X.

PRUDKÝ, Pavel a Milan LOŠŤÁK. *Hmotný a nehmotný majetek v praxi 2015* 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2015. 344 s. ISBN 978-80-7263-932-8.

RYNEŠ, Petr. *Podvojně účetnictví a účetní závěrka 2016*. 16. vyd. Olomouc: ANAG, 2016. 1168 s. ISBN 978-80-7263-994-6.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Meritum Účetnictví podnikatelů 2016*. 13. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2016. 544 s. ISBN 978-7552-051-7.

Internetové zdroje:

Ernst & Young Global Limited. (2013). Stručný přehled rozdílů mezi Mezinárodními standardy účetního výkaznictví a českou účetní legislativou 2013. Dostupné z [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/\\$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/FAAS_brochure/$FILE/FAAS%20Brochure%2010_2013%2008-FINAL.pdf).

KRUPOVÁ, Lenka. *Dlouhodobý majetek podle IFRS – praktikum*. Účetní kavárna. [online]. 2. 4. 2010 [cit. 2015-12-23]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d9469v12335-dlouhodoby-majetek-podle-ifrs-praktikum>.

Právní předpisy

Český účetní standard pro podnikatele č. 013 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek

Vyhláška č. 500/2002 Sb. prováděcí vyhláška k podvojnému účetnictví

Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)

Zákon č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (katastrální zákon)

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

Zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů

Seznam zkratek

ČÚL – Česká účetní legislativa

D – Strana dal

DO – doba odpisování

DFM – Dlouhodobý finanční majetek

DHM – Dlouhodobý hmotný majetek

DM – Dlouhodobý majetek

DNM – Dlouhodobý nehmotný majetek

IAS/IFRS, IFRS – Mezinárodní standardy účetního výkaznictví

MD – Strana má dáti

PC – Pořizovací cena

PMO – počet měsíců odpisování v daném roce

ROS – Roční odpisová sazba

TZ – Technické zhodnocení

VC – vstupní cena

VH – Výsledek hospodaření

ZC – Zůstatková cena

ZOÚ – Zákon o účetnictví

ZOK – Zákon o obchodních korporacích

ZDP – Zákon o daních z příjmů

Seznam tabulek

Tab. 2.1 Rozdělení dlouhodobého nehmotného majetku

Tab. 2.2 Rozdělení dlouhodobého hmotného majetku

Tab. 2.3 Rozdělení dlouhodobého finančního majetku

Tab. 2. 4 Účtování pořízení DHM a DNM

Tab. 2.5 Účtování o opravných položkách

Tab. 2.6 Výpočet časových odpisů osobního automobilu

Tab. 2.7 Výpočet výkonových odpisů osobního automobilu

Tab. 2.8 Roční odpisové sazby pro výpočet rovnoměrných odpisů DHM

Tab. 2.9 Doba odpisování dlouhodobého nehmotného majetku

Tab. 2.10 Výpočet rovnoměrných odpisů osobního automobilu

Tab. 2.11 Zrychlené odpisy dlouhodobého majetku

Tab. 2.12 Výpočet zrychlených odpisů osobního automobilu

Tab. 3.1 IAS/IFRS vztahující se k dlouhodobému majetku

Tab. 3.2 Výpočet zrychlených odpisů metodou DDB

Tab. 4.1 Doba odpisování majetku

Tab. 4.2 Srovnání odpisů budovy dle IAS/IFRS a ČÚL (v Kč)

Tab. 4.3 Rozdělení obráběcího stroje na jednotlivé komponenty

Tab. 4.4 Výpočet odpisů obráběcího stroje QUADRIX DV 1000 TOP v rámci IAS/IFRS

Tab. 4.5 odpisy obráběcího stroje QUADRIX DV 1000 TOP v rámci ČÚL

Tab. 4.6 Odpisy obráběcího stroje v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Tab. 4.7 Odpisy grafického softwaru vytvořeného vlastní činností v rámci ČÚL a IAS/IFRS

Tab. 4.8 Porovnání velikosti nákladů plynoucích z nehmotných výsledků výzkumu a vývoje

Tab. 4.9 Odpisy objednávkového softwaru BASMATIC

Tab. 4.10 Odpisy skladovací budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Seznam grafů

Graf 4.1 Grafické srovnání odpisů budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Graf 4.2 Grafické zpracování vývoje zůstatkové ceny budovy v rámci IAS/IFRS a ČÚL

Graf 4.3 Vývoj zůstatkové ceny obráběcího stroje dle IAS/IFRS a ČÚL

Graf 4.4 Grafické porovnání výše odpisů obráběcího stroje dle IAS/IFRS a ČÚL

Graf 4.5 Vývoj odpisů a zůstatkové ceny grafického softwaru

Graf 4.6 Velikost nákladů uplatněných v jednotlivých letech

Graf 4.7 Vývoj odpisů a zůstatkové ceny objednávkového softwaru BASMATIC

Graf 4.8 Vývoj odpisů a zůstatkové ceny skladovací budovy

Graf 4.9 Výše nákladů v závislosti na provedeném technickém zhodnocení

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 20.4.2017


.....
Martin Fraiss